

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTE DE DROIT

IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

THÈSE POUR LE DOCTORAT POLITIQUE-ÉCONOMIQUE
(DIPLOME D'ÉTAT)

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu, le Mardi 24 Janvier 1928, à 14 heures

PAR

André MONGES

Ancien Contrôleur des Contributions directes

Président : M. ALLIX.

Suffragants { M. JÈZE, Professeur.
M. AFTALION, Professeur.

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
ROUSSEAU & C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT, ET RUE TOULLIER, 13

—
1928



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41553001_0090

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

*La Faculté n'entend donner ni approbation,
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme
propres à leurs auteurs.*

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTE DE DROIT

IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

THÈSE POUR LE DOCTORAT POLITIQUE-ÉCONOMIQUE
(DIPLOME D'ÉTAT)

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS
Sera soutenu, le Mardi 24 Janvier 1928, à 14 heures

PAR

André MONGES

Ancien Contrôleur des Contributions directes

Président : M. ALLIX.

Suffragants { M. JÈZE, Professeur.
M. AFTALION, Professeur.

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU & C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT, ET RUE TOULLIER, 13

1928



PRÉFACE

De tous les impôts cédulaires, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales est celui dont les limites sont les moins bien définies.

L'imprécision du champ d'application qui lui est ouvert, se dégage d'ailleurs de son titre même, au point qu'on serait tenté de considérer comme soumises à son tarif toutes les professions que ne frappe pas l'impôt sur les Bénéfices industriels et commerciaux, si le législateur n'avait rangé certaines catégories de revenus (traitements et salaires, bénéfices agricoles) dans des cédules spéciales.

A cause précisément de l'imprécision des dispositions légales délimitant le champ d'application de l'impôt sur les Bénéfices non commerciaux, des doutes s'élèvent souvent sur le point de savoir, si les bénéfices de telle ou telle profession sont susceptibles d'être soumis à son tarif.

Nous avons cru bon dans cette étude, après avoir passé en revue les professions dont l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ne fait pas de doute, d'examiner la situation de certains profits au regard de l'impôt cédulaire, de rechercher et d'exposer dans ce but, en les opposant parfois à la théorie primitivement admise par l'Admi-

nistration, les décisions de jurisprudence rendues déjà à leur sujet ainsi que l'opinion d'auteurs dont l'autorité est indiscutée.

Nous avons, par ailleurs, donné dans quelques cas notre opinion appuyée sur nos quelques années de pratique administrative en essayant toutefois de nous libérer de cet esprit de fiscalité que prend malgré lui tout agent de l'Administration et qui malgré les quelques dix mois écoulés depuis que nous avons cessé d'appartenir à cette dernière, serait susceptible de vicier encore parfois l'impartialité de notre jugement.

Nous avons ensuite étudié dans tous ses détails l'application de cet impôt.

En raison de la possibilité pour l'Administration d'établir pendant un délai de cinq ans des impositions supplémentaires, nous avons cru devoir exposer au cours de notre étude, en même temps que le régime actuel, ceux qu'ont institués les diverses lois fiscales votées depuis le 31 juillet 1917.

Arrivés aux termes de notre travail, nous nous faisons un devoir d'adresser nos remerciements sincères à notre maître, Monsieur le Professeur Allix, qui a bien voulu nous donner le sujet de cette thèse et dont nous avons suivi avec intérêt pendant l'année scolaire 1924-25, le cours de législation financière dans lequel nous avons puisé d'ailleurs de précieux enseignements, à tous les chefs aussi que nous avons rencontrés pendant notre brève carrière administrative et particulièrement à M. Mouget, ancien Inspecteur des Contribu-

tions directes qui nous donna à notre entrée dans l'Administration les premiers principes en matière d'impôts et dont nous sommes heureux d'être devenu depuis, et le collaborateur et l'ami.

Nous ne voulons pas terminer ces quelques lignes sans adresser notre souvenir à tous nos anciens camarades et collègues de l'Administration et tout spécialement à ceux qui furent à Neuilly-sur-Seine, nos compagnons de travail.

Marseille, le 11 Décembre 1927.

Généralités sur les impôts cédulaires

Le système fiscal actuellement en vigueur, en France repose sur le principe de la discrimination des revenus et leur classification dans différentes catégories appelées cédules.

Dans ce système, en effet, chaque branche de revenus est taxée suivant le mode prévu pour la catégorie à laquelle elle appartient et leur total est soumis ensuite à un impôt de superposition appelé impôt général sur le revenu.

Ce système a été créé pour remplacer les « quatre vieilles contributions » que les modifications des conditions économiques avaient condamnées et dont le rapport n'était plus suffisant pour faire face aux nécessités budgétaires de jour en jour plus impérieuses, leur manque d'élasticité ne permettant pas de suivre d'assez près la richesse dans ses divers mouvements.

A la création de ce système a présidé en outre le souci d'une répartition des charges fiscales, meilleures que celle permise par l'application des « quatre vieilles ». Celles-ci, en effet, n'atteignaient que quelques-unes des diverses sources de revenus, tandis que d'autres échappaient à toute taxation. Il était donc nécessaire qu'une réforme fut entreprise

dans le but de faire participer tous les citoyens aux charges de l'Etat.

L'institution du nouveau système fiscal a eu non pour effet, mais comme but, de substituer à l'impôt réel jusqu'alors uniquement en vigueur l'impôt personnel. Avec l'impôt réel, en effet, on en est réduit à utiliser les signes extérieurs de la richesse pour déterminer les bases de la taxation.

Il s'en suit que dès lors que les signes extérieurs font défaut la taxation devient impossible et c'est pour cette raison que sous le régime antérieur plusieurs catégories de revenus (traitements et salaires, bénéfices des professions libérales dans une large mesure) échappaient à l'impôt.

L'idée de la création d'impôts cédulaires n'est pas neuve; l'ancien régime a lui-même connu ce système d'impôt sous la forme de l'impôt des vingtièmes, qui était une application un peu rudimentaire, il est vrai, du principe de la taxation des revenus par catégories. Il comportait, en effet, quatre catégories de revenus imposables distinctes les unes des autres (revenus des biens-fonds, revenus des charges et offices, revenus des créances sur les particuliers et les collectivités publiques et privées, revenus de l'industrie et du commerce); mais il disparut rapidement et la Révolution ne le connut pas.

Tandis que l'Angleterre avec l'income-tax utilisa de bonne heure les impôts cédulaires, nous avons dû attendre chez nous jusqu'en 1917, une application précise et sérieuse de ce genre d'impôt. A l'heure actuelle, notre système d'impôts cédulaires, comprend sept cédules qui sont les suivantes :

1°) Contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non-bâties;

2°) Impôt sur les revenus de valeurs et capitaux mobiliers étendu aux revenus des créances, dépôts et cautionnements;

3°) Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux;

4°) Impôt sur les bénéfices agricoles;

5°) Impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères;

6°) Redevance des mines;

7°) Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Tous ces impôts ne sont pas nouveaux, La contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non-bâties faisait, en effet, partie de notre précédent système fiscal, de même d'ailleurs que l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières et aussi la redevance des mines. Les lois qui forment la base du système fiscal actuel n'ont fait que leur apporter les retouches nécessaires à leur introduction dans le cadre du système d'impôts cédulaires.

Les impôts que l'on peut considérer comme ayant été effectivement créés sont les suivants : impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements, rattaché dans une même cédule à l'impôt sur les revenus des valeurs et capitaux mobiliers; l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères; l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole

et l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Encore peut-on dire que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, ne sont pas entièrement nouveaux puisque, dans de nombreux cas on peut les considérer, et plus spécialement sur ce point l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme une transformation de l'ancienne patente.

Nous projetons de ne nous occuper ici, que de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales dont nous étudierons en détail l'application.

Origine de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales

L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales institué par la loi du 31 juillet 1917, titre IV, est en partie une transformation de la contribution des patentes.

Aux termes, en effet, de l'article 1^{er} de la loi du 15 juillet 1880, la contribution des patentes atteignait « tout individu qui exerçait en France un commerce, une industrie, une profession non comprise dans les exceptions déterminées par la loi ». Elle ne se bornait donc pas à frapper les industriels et les commerçants. Véritable impôt sur les revenus professionnels basé sur les signes extérieurs elle atteignait aussi bien les revenus commerciaux que les revenus non commerciaux.

Des professions, en effet, dont les opérations n'ont aucun caractère commercial y étaient assujetties. Etaient ainsi imposables à la patente : les avocats, les médecins, les architectes, les dentistes, les vétérinaires, les chefs d'Institution, les chimistes, les liquidateurs ne tenant pas de bureau d'affaires, les experts, les ingénieurs civils de même que les titulaires des charges et offices : notaires, avoués, huissiers, commissaires-priseurs, mandataires agréés, près les Tribunaux de Commerce, avocats au Conseil d'Etat ou à la Cour de Cassation, etc.

On voit par là qu'un certain nombre de professions libérales étaient soumises à la contribution des patentes. Ce nombre cependant était restreint et ne dépassait pas une vingtaine. La plus grande partie des professions libérales échappaient en effet à cette contribution en raison de l'impossibilité d'évaluer le montant des bénéfices par le moyen des signes extérieurs. Exemple : artistes, professeurs d'enseignement libre, éditeurs de feuilles périodiques, etc.

Celles qui, exceptionnellement, y étaient soumises ne l'étaient qu'au droit proportionnel réglé par le tableau D. La taxe était calculée d'après la valeur locative des locaux occupés par l'intéressé. L'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales remplace donc pour certaines professions libérales seulement, la contribution des patentes supprimée en ce qui concerne l'Etat par la loi du 31 Juillet 1917.

Caractères de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales

1°) C'est un impôt cédulaire, il frappe seulement certaines catégories de bénéfices;

2°) C'est un impôt personnel, c'est-à-dire que pour son application on a égard, non seulement aux facultés imposables, mais encore à la qualité de la personne (Allix et Lecerclé).

3°) C'est un impôt proportionnel, offrant d'ailleurs la particularité de frapper d'un taux différent les bénéfices des charges et offices et ceux des autres professions comprises dans la cédule;

4°) C'est un impôt direct établi par voie de rôle et comme tel soumis aux règles ordinaires prévues en matière de contributions directes.

Législation, Jurisprudence. — C'est la loi du 31 Juillet 1917, titre IV, articles 30 à 37 qui a institué l'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales. Divers autres articles de cette loi, articles 51, 52, 54, et 55, s'appliquent aussi à cet impôt en même temps qu'aux divers autres impôts cédulaires.

Cette loi, ne posait que des règles générales; c'est pourquoi des lois subséquentes ont été votées qui sont venues compléter et modifier les dispositions primitives.

Ces lois sont extrêmement nombreuses et il était difficile de se reconnaître dans leur enchevêtrement; aussi un décret du 15 Octobre 1926 a-t-il été pris, portant codification des

textes législatifs concernant les formalités à observer et la procédure à suivre en matière d'impôt sur les revenus (1). Mais l'interprétation de ces textes est le plus souvent difficile et a donné lieu soit à des solutions juridictionnelles du Conseil d'Etat et des Conseils de Préfecture, soit à des solutions administratives qui figurent dans les diverses instructions de la Direction Générale des Contributions Directes et dans les réponses du ministre des Finances au *Journal Officiel*.

Plan

Pour l'étude de cet impôt nous suivrons le plan suivant :

CHAPITRE I : *Champ d'application de l'impôt*. Il comprend :

SECTION 1. — Bénéfices et professions assujettis;

SECTION 2. — Contribuables dont les revenus proviennent de plusieurs sources.

CHAPITRE II : Bénéfice imposable (sa détermination, bénéfice net).

CHAPITRE III : Personnes imposables, base de l'imposition;

CHAPITRE IV : Lieu d'imposition;

CHAPITRE V : Calcul de l'impôt (tarif, majorations, réductions pour charges de famille, exceptions);

CHAPITRE VI : Déclaration 1° des employeurs, 2° du contribuable. Contrôle des déclarations, taxation d'office;

(1) J. O. du 24 Octobre 1926.

CHAPITRE VII : Majorations d'impôt;

CHAPITRE VIII : Imposition des droits omis et des insuffisances;

CHAPITRE IX : Dispositions diverses;

CHAPITRE X : Sanctions pénales et amnistie fiscale;

CHAPITRE XI : Contentieux;

CHAPITRE XII: : Recouvrement;

CHAPITRE XIII : Conclusion.

Dans chacun de ces différents chapitres nous étudierons ou rappellerons les divers régimes institués par les lois successives.

CHAPITRE I

CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT

SECTION 1. — *Bénéfices et professions assujettis.* — La loi du 31 Juillet 1917, article 30, définit ainsi le champ d'application de l'impôt : « Les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations ou exploitations lucratives non soumises à un impôt spécial sur le revenu, sont assujettis à un impôt annuellement établi à raison du bénéfice net de l'année précédente, constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ».

On s'aperçoit en examinant ce texte qu'il est difficile de fixer avec précision les limites de cette cédula; elle apparaît extrêmement compréhensive et absorbe des professions de natures diverses.

Elle est en quelque sorte celle où viennent se ranger les professions que les autres cédulas n'acceptent pas. Une seule catégorie de celles qui y entrent, est bien définie : ce sont

les professions libérales et les charges et offices. Quant aux autres, ce sont toutes celles qui ne sont pas soumises à un impôt spécial sur le revenu. La loi les a désignées : « Toutes occupations ou exploitations lucratives », professions les plus diverses depuis les plus honorables jusqu'aux moins avouables (Allix et Lecercle, tome II, page 64). Ce sont en définitive, comme le dit l'instruction administrative du 30 Mars 1918, les professions dont les revenus ne sont pas le produit des seuls capitaux; c'est-à-dire qui ne constituent, ni des revenus fonciers, ni des revenus de capitaux mobiliers. Les titulaires de ces professions ne sont pas des commerçants, leurs bénéfices ne peuvent par suite être taxés à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Ces revenus ne peuvent de même être taxés à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole non plus qu'à l'impôt sur les traitements, salaires et pensions.

Ce peuvent être des revenus mixtes, il est vrai, comme ceux des charges et offices où entre en jeu un capital s'alliant au travail; mais on doit surtout les considérer comme des revenus du travail plus que du capital. Cette cédule est par suite plus rapprochée de la cédule des traitements et salaires que de toute autre et cependant on ne peut la confondre avec celle-ci.

Si les professions qui y entrent ne sont pas commerciales, du moins faut-il que ce soient des professions indépendantes. Il existe en effet une différence entre les assujettis à cette cédule et les salariés, différence parfois difficile à mettre en évidence, mais que l'on peut tout de même essayer d'étudier.

Les personnes imposables à la cédule des traitements et salaires sont celles dont la profession n'est nullement indépendante et qui sont sous la dépendance de patrons qui les rémunèrent suivant le travail fourni, que ce travail soit productif de bénéfice ou non. Le salarié est payé même si son travail n'a pas rapporté de bénéfices, il doit se conformer aux ordres de celui qui l'emploie. De cette cédule se dégage une idée de soumission, de hiérarchie. En outre l'idée de risque n'existe pas, le salarié n'engage aucun capital. Au contraire dans la cédule des bénéfices des professions non commerciales, l'idée de soumission est absente de même que celle de hiérarchie. On y range ceux qui en principe n'ont pas de patrons ou tout au moins qui n'en dépendent pas directement. Il y a aussi dans cette cédule une idée de risque; la plupart du temps, en effet, ceux qui exercent une profession non commerciale exposent un certain capital. Ils sont contraints de faire certaines avances sans être assurés d'un résultat favorable. Le médecin achète son matériel; certains représentants de commerce avancent leurs frais de voyage et cependant le premier ne sait pas s'il aura des clients, de même que le deuxième n'est pas assuré de réaliser des affaires.

Si les clients qu'il visite ne se décident pas à lui faire des commandes, ses avances n'auront servi de rien.

Il y a lieu de remarquer, en outre, que, de même que pour la patente, pour qu'il y ait lieu à imposition des bénéfices, il faut qu'il y ait profession, donc exercice présentant un certain caractère de continuité; le fait accidentel n'est

pas à retenir. Il faut consacrer tout ou partie de son temps, à l'accomplissement des opérations qui donnent lieu aux bénéfices susceptibles d'être imposés. Ceux réalisés occasionnellement seront par suite exemptés.

Il résulte de ce qui précède que, en fait, et suivant l'instruction administrative du 30 Mars 1918, les bénéfices imposables à la cédule proviennent des trois sources suivantes :

1°) Des professions libérales : médecine, barreau, arts, lettres, enseignement libre, c'est-à-dire de professions dans lesquelles, suivant l'expression de l'instruction précitée (art. 3), « l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent dans la pratique personnelle d'une science ou d'un art ».

2°) Des charges et offices ministériels, pourvu que, — il est utile d'y insister — leurs titulaires n'aient pas la qualité de commerçants. Ne sont pas imposables ainsi dans cette cédule, bien qu'ils soient officiers ministériels et titulaires d'une charge et parce qu'ils sont considérés comme commerçants : les agents de change, les courtiers, interprètes et conducteurs de navires.

Sont donc visés ceux que le tableau D de la loi du 15 Juillet 1880 relatif à la contribution des patentes et l'article 125 de l'Instruction administrative du 30 Mars 1918 ont énuméré, c'est-à-dire les notaires, avoués, huissiers, greffiers (1), commissaires-priseurs, avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, mandataires agréés par les Tribunaux de Com-

(1) Voir plus loin (page 78) pour les greffiers de justice de paix.

merce. Doit-on y faire entrer d'autres professions, telles que des syndics de faillite, les liquidateurs près les Tribunaux ou autres auxiliaires de la Justice ?

M. Besson, dans son « *Traité des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu* » (pages 361 et 362) soutient que non, en disant que le mode de taxation applicable aux charges et offices doit être appliqué limitativement. MM. Allix et Lecerclé, au contraire, les énumèrent parmi ceux qui font partie des charges et offices. A notre avis, en raison des conditions dans lesquelles ils sont nommés et rémunérés, ils doivent — ainsi que nous l'indiquons plus loin (pages 81 et 82) — être rangés parmi les titulaires des charges et offices et supporter par suite le mode de taxation prévu pour cette catégorie de contribuables.

3°) De toutes occupations et exploitations lucratives dont les profits ne sont pas soumis à un impôt spécial sur le revenu.

Nous allons étudier séparément chacune de ces trois sources de revenu, en considérant les diverses professions qui proviennent de chacune d'elles.

A. Professions libérales. — Nous étudierons en premier lieu les professions libérales qui étaient soumises déjà à la contribution des patentes.

Médecins. — Les bénéfices que le médecin retire de l'exercice de sa profession sont imposables à la cédule des bénéfices des professions non commerciales. La médecine est un art, et celui qui la pratique rentre bien dans la catégorie

de ceux que la loi et l'Instruction administrative ont classé dans la cédule non commerciale. Le Médecin en effet, n'est pas un commerçant : il dispense à ceux qui ont recours à lui, le fruit des études qu'il a dû faire pour acquérir les connaissances nécessaires. Il en est de même du chirurgien, dans la profession duquel la part revenant à l'art est plus grande encore.

Le médecin est absolument indépendant ; il n'a de maîtres que sa conscience et sa renommée ; il visite les clients soit à domicile, soit à son cabinet particulier et sa profession est bien une de celles à classer dans la cédule des professions non commerciale, qu'il soit d'ailleurs spécialisé dans une branche ou dans l'autre de l'art médical.

On a hésité sur le point de savoir si un docteur en médecine spécialisé dans les recherches de laboratoire, exerçait une profession libérale ou une profession commerciale. La solution adoptée par l'administration est la suivante : le fait d'effectuer des analyses médicales rentre dans l'exercice de la médecine, et le médecin en question est par suite redevable de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (1).

Dans certaines localités dépourvues de pharmaciens, le médecin dispose en général des médicaments indispensables et les fournit aux malades qu'il soigne, il ne tient pas d'Officine et ne vend pas à tout venant. Cette vente de médicaments constitue par suite, le complément indispensable de sa

(1) J. O. du 26 Septembre 1926. Débats. Réponse à M. Astier, député.

profession et en conséquence, les bénéfices réalisés sur la vente de ces médicaments ne peuvent être séparés de ceux qu'il retire en donnant ses soins aux malades.

Les dispositions de l'article 12 de la loi du 13 Juillet 1925, devenues d'ailleurs inopérantes à partir du 1^{er} Janvier 1927, ne lui sont pas applicables, et il doit être soumis pour l'ensemble des profits qu'il retire de l'exercice de sa profession, à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (1).

Il en serait autrement dans le cas où le médecin fournirait à ses malades des remèdes, alors qu'il existe dans sa commune un pharmacien établi. Dans cette hypothèse, les bénéfices qu'il réaliserait sur la vente des médicaments, seraient passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales.

Un médecin qui assure le service médical d'une entreprise moyennant un traitement fixe et qui consacre tout son temps à ce service sans faire de clientèle particulière, ne peut être considéré que comme un salarié et la rémunération qu'il perçoit, doit être assujettie à l'impôt sur les traitements et salaires. Il en est ainsi d'un médecin attaché exclusivement à une Compagnie d'assurances et qui est rétribué par un traitement fixe (2).

Il en serait autrement d'un médecin qui, attaché à certains établissements publics ou privés dont il recevrait des rétribu-

(1) J. O. du 20 Janvier 1926. Débats. Réponse à M. Gaston Hulin, député.

(2) J. O. 4 Août 1923. Débats, Chambre. Réponse à M. R. Lefebvre, député.

tions fixes pour la visite des ouvriers et employés une ou deux fois par semaine, par exemple, exercerait en outre sa profession dans la clientèle ordinaire. Ce médecin serait passible de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales pour la totalité des bénéfices et rétributions. Il ne peut, en effet, être considéré comme un employé vis-à-vis de ces établissements et les honoraires qu'il reçoit, bien que fixés par un abonnement annuel n'ont pas le caractère d'un salaire. Il s'en suit qu'il ne peut bénéficier des abattements à la base prévus en matière de traitements et salaires (1).

Médecin tenant une maison de santé, clinique. — Primitivement, l'Administration admettait que le médecin exploitant une maison de santé, devait, même s'il logeait et nourrissait ses malades, être soumis pour l'ensemble de ses revenus professionnels à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, lorsqu'il assurait lui-même les soins à donner à ses clients.

Mais, un arrêt de la Cour de cassation (chambre civile) en date du 12 Novembre 1923, est venu modifier sur ce point la jurisprudence, et a décidé que les maisons de santé et les cliniques médicales qui procurent aux malades, moyennant rémunération, outre les soins médicaux, le logement et la nourriture, sont des entreprises commerciales alors même qu'elles sont tenues par un médecin et quelle que soit l'importance du traitement médical, eu égard aux autres fournitures.

(1) J. O. 30 Janvier 1926. Débats, Chambre. Réponse à M. Grinda, député.

Cet arrêt a été rendu au sujet de l'application de la législation sur les accidents du travail et n'a prévu d'exception qu'en faveur des établissements charitables qui ne poursuivent la réalisation d'aucun bénéfice.

Une circulaire de l'Administration des contributions directes (n° 1421 du 21 Juillet 1924) étudie les conséquences de cette nouvelle jurisprudence et règle la situation des médecins qui dirigent une maison de santé à l'égard des impôts sur le revenu. Elle spécifie que ces médecins seront assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux au siège de leur maison de santé pour l'ensemble des bénéfices qu'ils retirent de cette exploitation sans qu'il y ait lieu de distinguer la part des bénéfices provenant des soins médicaux et celle qui provient des autres fournitures faites soit aux malades, soit aux personnes reçues dans l'établissement.

Mais elle indique, en outre, que si les mêmes médecins donnent en dehors de la maison de santé, des consultations, ils doivent être considérés comme exerçant de ce chef, une profession distincte dont les bénéfices sont à classer dans la cédule des professions non commerciales au lieu du domicile du redevable (1), et elle précise qu'il n'y aura pas lieu, du fait de cette nouvelle jurisprudence, à rappel d'imposition (2).

Mais une note de la Direction générale des contributions directes (3) inspirée par les dispositions de l'article 12 de la

(1) Voir modifications page 117.

(2) J. O. du 2 Septembre 1924. Débats, Chambre. Réponse à M. Mistral, député.

(3) Note de la Direction Générale des Contributions directes du 4 Mars 1926.

loi du 13 Juillet 1925 (1) est venue modifier cette manière de voir de l'administration. Considérant que la gestion d'une maison de santé est indépendante de l'exercice de l'art médical, elle indique qu'il y aurait lieu de considérer séparément, le médecin en tant qu'il assure à ses malades le logement, la nourriture, le régime approprié à leur état, la surveillance des gardes, les soins des infirmiers, et de ranger dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux les seuls profits réalisés dans l'exploitation de l'établissement hospitalier, et le médecin en tant qu'il exerce l'art médical, et de ranger le revenu provenant des honoraires perçus pour les soins médicaux qu'il donne personnellement à ses malades, soit dans sa maison de santé, soit au dehors, dans la cédule des bénéfices des professions non commerciales.

Cette manière de voir a été confirmée par une circulaire de l'Administration en date du 26 juillet 1926, n° 1466. Cette solution est-elle exacte ? et la Cour de cassation suivrait-elle dans cette voie l'Administration ? Elle a pour elle d'être à l'avantage du contribuable.

Avocats. — La profession d'avocat est un des types les mieux définis de profession libérale.

A l'inverse de la contribution des patentes, l'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales ne distingue pas entre les avocats inscrits au tableau de l'ordre et ceux qui ne figurent pas à ce tableau.

(1) Voir, pour cet article 12, le chapitre relatif aux revenus professionnels provenant de sources différentes.

Qu'ils se bornent à donner des consultations (1) ou qu'ils défendent à la barre les affaires qui leur sont soumises, les **avocats** sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales pour les profits qu'ils réalisent. Les **avocats stagiaires** eux-mêmes, ne sont pas exempts de cet impôt dès lors qu'ils réalisent un profit dans l'exercice de leur profession.

Il n'en serait plus de même pour un **avocat** tenant un bureau d'affaires et qui effectuerait les mêmes opérations qu'un agent d'affaires (bureau ouvert au public, rédaction d'actes sous seing-privés, vente et gérance d'immeubles, etc...). Il y aurait lieu dans ce cas d'appliquer l'impôt sur les **bénéfices industriels et commerciaux** dont sont passibles les agents d'affaires.

Ce n'est pas en un mot le titre d'avocat qui doit être pris en considération, mais bien la nature des opérations qui sont effectuées. Pour être considéré comme tel, un avocat doit se cantonner dans ses attributions.

Avocat professeur de droit. — La question a été posée de savoir comment doit être imposé un avocat qui est en même temps professeur dans une faculté de droit. Le Conseil d'Etat a jugé qu'il n'y avait pas lieu d'imposer l'ensemble des revenus dans une seule cédule, mais bien au contraire d'assujettir à l'impôt sur les bénéfices des professions non com-

(1) Les **avocats-conseils** non inscrits au barreau qui exercent en fait la profession d'agents d'affaires sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais, s'ils se bornent à de simples consultations juridiques, ils sont passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

merciales, les honoraires perçus comme avocat et à l'impôt sur les traitements et salaires, le traitement perçu comme professeur (1).

Architectes. — Pour examiner la situation des architectes vis-à-vis des impôts cédulaires, il suffit de se reporter à la jurisprudence applicable en matière de contribution des patentes. Est imposable à la contribution des patentes, l'architecte travaillant pour le compte du public et rémunéré au moyen de remises proportionnelles; il en est de même pour l'impôt cédulaire; la condition essentielle est qu'il soit indépendant. Si au contraire, il est attaché au service d'une ville ou d'un établissement auquel il doit consacrer tout son temps moyennant un traitement fixe, avec interdiction de travailler pour le public, il se trouve dans une situation de dépendance qui le classe parmi les salariés et doit être assujéti par suite à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires.

Cependant, le fait de percevoir des rémunérations fixes de la part de certains établissements ne le classe pas d'office dans la catégorie des salariés s'il conserve le droit de travailler pour le compte du public. Il en est ainsi d'un architecte départemental percevant en cette qualité outre un traitement fixe, un pourcentage sur les travaux qu'il fait exécuter mais qui conserve la faculté de travailler pour le public.

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 27 Février 1925 (en ce qui concerne le calcul, voir le chapitre relatif aux revenus provenant de sources différentes) (page 83).

Dentistes. — Les dentistes qui possèdent un cabinet ouvert au public exercent bien une profession libérale. Ils sont passibles par suite, de l'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales sur le montant des bénéfices qu'ils réalisent.

Ce n'est pas le fait de fournir à leur clients les dents et rateliers dont la pose constitue l'exercice de la profession qui peut les faire considérer comme commerçants. Cette fourniture est le complément indispensable de leur profession et tant qu'ils ne s'écarteront pas du cercle d'opérations que nécessite l'exercice de leur art, ils ne sont imposables qu'à la cédule des bénéfices des professions non commerciales.

Si toutefois, ils ajoutaient à leurs opérations, la fabrication et la vente de produits pour les soins de la bouche, dentifrices par exemple, ces opérations ne sauraient être considérées comme rentrant dans le cadre de la profession de dentiste. A côté de celle-ci il y aurait également exercice d'une profession commerciale dont les bénéfices devraient être distingués de ceux du dentiste et rangés dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Vétérinaires. — La profession de vétérinaire est aussi une profession libérale soumise au droit proportionnel de patente du tableau D. Son exercice constitue également l'exercice d'un art, et les bénéfices qu'elle procure sont par suite à ranger dans la catégorie des professions non commerciales. Dans le cas où un vétérinaire exploite concurremment avec sa profession de vétérinaire une clinique pour chiens, il y a lieu, comme dans le cas du médecin exploitant une maison de

santé, de distinguer deux sortes de profits : d'une part, ceux provenant des honoraires perçus par le vétérinaire pour les soins qu'il donne lui-même aux animaux soit dans la clinique, soit au dehors, qui doivent être rangés dans les bénéfices des professions non commerciales, et ceux réalisés dans l'exploitation proprement dite de la clinique (soins donnés par le personnel surveillant, nourriture, etc...).

Hongreurs. — Le hongreur est celui dont la profession consiste à châtrer les animaux et à leur donner les soins nécessaires. Cette profession n'est en réalité qu'une branche de l'art vétérinaire et doit être classée par suite, dans la catégorie des professions non commerciales et les bénéfices réalisés imposés à la cédule des professions non commerciales (1).

Il n'y a pas lieu de faire de distinction entre celui qui possède le diplôme et celui qui n'en possède pas. La solution est identique. Toutefois, le hongreur qui tiendrait un atelier de maréchalerie (maréchal expert) serait imposable à la cédule des professions commerciales.

La solution indiquée par la note de la Direction générale des contributions directes, précitée, vient donc modifier la manière de voir de l'Administration qui, ainsi que le faisait connaître le ministre dans une réponse relative au chiffre d'affaires (2) considérait antérieurement les hongreurs comme

(1) Note circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 19 Février 1923.

(2) J. O. du 1^{er} Mars 1921. Débats. Réponse du Ministre à une question écrite d'un député.

des artisans imposables, à cette époque, à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux.

Chef d'institution ou maître de pension. — Est considéré comme tel, le directeur d'un établissement d'enseignement privé ou d'une maison d'Education. La jurisprudence ne lui reconnaît pas la qualité de commerçant et les bénéfices qu'il réalise doivent, même s'il loge et nourrit ses élèves, être rangés dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales (1). Cependant le maître de pension qui reste étranger à l'instruction des élèves, celle-ci étant assurée par des maîtres à sa solde, serait imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (2).

Est au contraire imposable à la cédula des bénéfices non commerciaux, le professeur libre et en général toute personne qui fait profession, pour son compte, d'enseigner, pourvu qu'elle n'ait pas la qualité de salarié. Ici, se pose la question du professeur qui est attaché à un établissement d'enseignement où il reçoit un traitement fixe et qui donne, en outre, des leçons au cachet en dehors de son travail; il y a lieu dans ce cas de distinguer les deux sources de profit qu'il retire, de placer les premiers naturellement dans la catégorie des traitements et salaires et les deuxièmes dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (voir chapitre des revenus provenant de sources différentes, page 83).

(1) J. O. du 26 Septembre 1926. Débats, Chambre. Réponse à M. Cadix, député.

(2) J. O. du 2 Août 1921. Réponse à M. Bonnets de Paillerets, député.

Chimiste. — Est considéré comme tel celui qui effectue des travaux d'analyse chimique. Les profits qu'il retire de sa profession sont imposables à la cédule des professions non commerciales.

Experts-Géomètres. — Les experts-géomètres qui effectuent uniquement des opérations d'expertise en matière de propriétés exercent une profession non commerciale et sont par suite, en raison des revenus qu'ils en retirent, soumis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (1). En général les personnes qui procèdent à des expertises ordonnées par l'autorité judiciaire, accomplissent des opérations qui n'ont pas le caractère commercial et qui relèvent de la cédule non commerciale (2).

Sages-femmes. — Les bénéfices que les sages-femmes retirent de l'exercice de leur profession, rentrent dans la catégorie des bénéfices de professions non commerciales. En ce qui concerne les sages-femmes tenant une maison d'accouchement, il y a lieu d'appliquer la jurisprudence concernant les médecins tenant une clinique.

Hommes de lettres, écrivains. — (Voir page 46). Sont imposables à la cédule non commerciale les bénéfices que ces contribuables retirent de la publication de leurs œuvres personnelles. Ils ne peuvent être considérés, en effet, comme des commerçants.

(1) J. O. du 19 Janvier 1924. Réponse à M. Senac, député.

(2) J. O. du 11 Août 1922. Réponse à M. Fougère, député.

Artistes-Peintres, Sculpteurs, Graveurs et Dessinateurs.

— Ces contribuables qui ne vendent que le produit de leur art exercent bien une profession libérale. Ils doivent donc être rangés en matière d'impôt cédulaire dans la catégorie des professions non commerciales. Le seul fait pour des sculpteurs et des peintres d'employer des auxiliaires, manœuvres ou élèves, qui les aident dans l'exécution des parties matérielles ne suffit pas pour leur enlever le bénéfice de cette cédule. Il suffit en effet qu'ils continuent à exécuter eux-mêmes la partie artistique de l'œuvre, pour qu'ils soient considérés comme des artistes, au vrai sens du mot. Il en serait toutefois autrement d'un artiste qui se bornerait à reproduire, en vue de la vente, avec l'aide d'auxiliaires et d'élèves, les œuvres exécutées par lui ou par d'autres; il y aurait dans ce cas une véritable exploitation commerciale dont les bénéfices devraient être assujettis à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Professeurs libres de Belles-Lettres, Sciences et Arts d'agrément. — Rentrent dans cette catégorie, les maîtres de danse, les professeurs de musique, professeurs d'escrime, de gymnastique, boxe, etc... Dès lors qu'ils enseignent leur art dans leur établissement ou à domicile ils doivent être assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Il n'en serait autrement que s'ils étaient attachés à un établissement public ou privé dont ils recevraient une rémunération fixe; ils seraient dans ce cas, passibles seulement de l'impôt sur les traitements et salaires.

Ministres du Culte. — Depuis la séparation des églises et de l'Etat réalisée par la loi de 1905, les ministres du culte : curés, pasteurs, rabbins ou autres, ne sont plus rémunérés par un traitement. Il est tout naturellement venu à l'esprit de ranger les ressources que les contribuables en question retirent de l'exercice de leur profession, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. C'est l'opinion de l'Administration des contributions directes et de la plupart des auteurs (1). Est-ce bien d'ailleurs une profession que celle de ministre du culte?

Le but lucratif qui est nécessaire pour justifier l'imposition semble manquer dans ce cas, et on peut se demander s'il y a bien lieu, en effet, à imposition des ressources tirées par les prêtres de l'exercice de leurs fonctions. Considéré du point de vue moral, ce genre de ressources ne peut être rangé parmi les salaires (exception pour l'aumônier attaché à un établissement et recevant un traitement fixe).

Nous venons de dire avec M. Besson (2) qu'on pourrait même se demander si ces ressources doivent être rangées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Cependant, elles doivent être, de toute façon, classées dans une des catégories de revenus. Il semble bien par suite, que la cédule des bénéfices non commerciaux soit celle qui leur convienne le mieux.

(1) Voir Dupont, 1919, page 38. Allix et Lecerclé, page 64. Tome 2.

Instruction administrative du 30 Mars 1918.

(2) Voir Besson, page 361 (Traité des Impôts cédulaires et de l'Impôt général sur le revenu).

D'aucuns ont fait remarquer qu'en ce qui concerne le culte catholique, le prêtre n'est pas au service de l'évêque bien qu'il soit soumis à son autorité; mais qu'il est au contraire au service de la collectivité des fidèles.

Si l'on considère, disent-ils, la situation du prêtre catholique d'une part, on constate que s'il répond de ses actes au point de vue disciplinaire devant ses supérieurs hiérarchiques, il est, par contre, vis-à-vis de toute personne étrangère à cette hiérarchie, dans une situation d'indépendance absolue; il dirige à sa guise son église et assure en toute liberté le fonctionnement du culte. D'ailleurs en quoi consiste sa rémunération? Dans le casuel (sommes perçues pour les messes demandées par les fidèles, pour les mariages, baptêmes, décès ou autres cérémonies particulières), dans le produit des quête, dons, legs, offrandes, etc... tous produits qui n'ont nullement le caractère d'un salaire.

La situation du pasteur protestant d'autre part, diffère assez sensiblement de celle du prêtre catholique. Il est, en effet, rémunéré par un traitement fixe et apparaît comme un véritable salarié malgré la nature particulière des fonctions qu'il remplit.

N'y a-t-il pas lieu par suite d'assujettir le pasteur à la cédula des traitements et salaires, tandis que le prêtre catholique serait soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux?

Le Conseil de Préfecture du département de Saine-Inférieure, dans un arrêté en date du 20 Mars 1926, a considéré que les ressources tirées de l'exercice de la profession de

ministre du culte devaient être assujetties à la cédule des traitements et salaires. L'Administration, par contre, maintenant son point de vue, a fait connaître qu'elle considérait les ministres du culte comme relevant de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, sa manière de voir trouvant sa confirmation dans un arrêt de la Cour de Cassation rendu le 23 Avril 1923, sur les retraites ouvrières, et considérant que les pasteurs des églises réformées évangéliques de France ne concluent pas un contrat de louage de service avec les associations cultuelles et que dès lors les allocations qu'ils peuvent recevoir ne constituent pas un salaire au sens de la loi du 5 Avril 1920 (1).

Le Conseil d'Etat bien que saisi de la question n'a pas encore statué et il n'existe à l'heure actuelle sur la question aucune jurisprudence certaine. Nous pensons toutefois qu'en raison de la hiérarchie à laquelle ils sont soumis, les ministres du culte doivent être assujettis à l'impôt sur les traitements et salaires, l'indépendance réclamée des assujettis à la cédule non commerciale leur faisant défaut. On ne saurait d'autre part prétendre que du seul fait de la loi de 1905, réalisant la séparation des églises et de l'Etat, la rémunération des curés, pasteurs, rabbins ou autres ait pu changer de nature. Si donc, la rémunération qu'ils recevaient de l'Etat antérieurement à la loi de 1905 pouvait être considérée comme un salaire il doit en être de même des ressources qu'ils retirent à l'heure actuelle puisqu'aussi bien leurs fonctions n'ont

(1) J. O. du 28 Avril 1927. Débats, Chambre. Réponse à M. Régis, député.

pas varié. Cette question d'ailleurs n'a d'importance réelle qu'en ce qui concerne les déductions et réductions pour situation de famille, cette importance étant plus grande pour les pasteurs protestants qui en général sont mariés, que pour les prêtres catholiques auxquels leur religion impose le célibat.

Acteurs, artistes lyriques ou dramatiques. — Répondant le 2 Mars 1926, par la voie du « Journal Officiel » à une question écrite de M. Auvray, député, le Ministre des Finances, s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de Cassation, rangeait les rémunérations des acteurs dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales. Depuis lors, l'Administration a modifié sur ce point sa manière de voir qu'une note circulaire de la Direction générale des Contributions directes en date du 12 Février 1927 expose en ces termes :

« La loi du 7 Juin 1919 ayant étendu aux artistes dramatiques et autres personnes employées dans les entreprises de spectacles publics le bénéfice du privilège établi par l'article 2101 du Code civil en faveur des gens de service, la jurisprudence incline maintenant à assimiler d'une manière générale l'engagement théâtral à un contrat de travail. Il s'en suit que les artistes de théâtre devront dorénavant être considérés comme passibles de l'impôt sur les traitements et salaires et non pas de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ».

Publicistes. — Le métier de publiciste consiste à écrire des articles sur les questions politiques ou économiques. Cette

profession est somme toute, une forme de celle d'écrivain, et les bénéfices qu'elle procure doivent être comme ceux des écrivains, imposés à la cédule non commerciale.

Bien que le nom de publiciste s'emploie parfois au lieu de journaliste, il nous paraît y avoir lieu de faire une distinction entre ces deux professions, les rémunérations du journaliste devant être imposées à la cédule des traitements et salaires, et non pas à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Editeurs de journaux et périodiques. — Les éditeurs de journaux et périodiques ne sont pas à notre avis passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales mais bien de la cédule des professions commerciales, conformément d'ailleurs à l'instruction administrative du 30 Mars 1918. (Voir en sens contre Allix et Lecerclé, tome 2, page 64).

B. — Bénéfices de toutes occupations ou exploitations lucratives

Cette phrase englobe les professions les plus diverses et range dans la cédule des professions non commerciales toutes les professions non soumises à un impôt spécial sur le revenu.

Fermiers généraux. — Les fermiers généraux sont des personnes qui dans certaines régions prennent à bail des propriétés qu'ils sous-louent à des fermiers ou font exploiter par des métayers.

L'instruction du 30 Mars 1918, article 125, rangeait dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, les bénéfices de

« fermier général » sous-louant les propriétés rurales qu'il avait prises à bail. Il n'était par suite jamais imposable à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. L'article 13 de la loi du 30 Juin 1923 et l'article 5 de la loi du 29 Mars 1924 sont venus modifier cet état de choses et assujettir aux bénéfices de l'exploitation agricole les fermiers généraux (1).

A partir de l'année 1924, les fermiers généraux ont donc été considérés comme imposables personnellement à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole pour les revenus des propriétés qu'ils exploitent par métayage. Ils ne sont par suite, depuis cette date, imposables à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux que pour les profits qu'ils réalisent en sous-affermant à prix d'argent les domaines qu'ils ont pris à bail.

Location d'une marque de spécialités pharmaceutiques. —

Les bénéfices retirés d'une telle location sont-ils imposables à la cédule non commerciale ? La question a été posée au ministre des Finances (2) au sujet d'une Société civile formée entre les héritiers d'un pharmacien dans le but de louer à un nouvel exploitant les marques de certaines spécialités ; la réponse a été affirmative.

Location du droit de chasse. — Les profits retirés d'une location de cette nature sont imposables à la cédule des bénéfices non commerciaux.

(1) Circulaire de l'Administration des Contributions directes du 31 Mars 1924, n° 1413.

(2) J. O. du 26 Septembre 1926. Réponse à M. Tremintin, député.

Facteur de fabrique. — Le facteur de fabrique est un intermédiaire qui se charge, sous sa responsabilité, de faire confectionner des objets pour des fabricants ou des marchands qui lui fournissent les matières premières, il est rémunéré par une commission proportionnelle à l'importance des travaux effectués par son entremise. L'Administration a fait connaître dans une note spéciale (1) qu'il ne pouvait être considéré comme exerçant une profession commerciale attendu qu'il ne faisait qu'exécuter les ordres des fabricants ou commerçants, qu'il n'était rétribué que par ces derniers et ne spéculait ni sur les marchandises à lui confiées, ni sur le travail d'autrui; mais que, d'autre part, le Conseil d'Etat ayant maintes fois refusé de lui reconnaître la qualité d'employé, il ne saurait être assujetti à l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires, et devait, par contre, être imposé à l'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales. Le Conseil d'Etat a confirmé cette manière de voir dans un arrêt en date du 21 janvier 1923 et déclaré passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales les profits d'un facteur de fabrique qui ne réalise de bénéfices ni sur les matières premières qui lui sont fournies, ni sur la main-d'œuvre qu'il emploie pour le compte d'une maison de commerce.

Locataires principaux. — Les profits retirés par ces contribuables de leurs sous-locations, sont imposables à la cédule des professions non commerciales (2).

(1) Note circulaire de la Direction Générale des Contributions directes du 10 Août 1921.

(2) Instruction administrative du 30 Mars 1918. Article 3, a.

Brevet d'invention. — Le possesseur d'un brevet d'invention qui ne veut pas l'exploiter lui-même a deux moyens de le céder : 1° soit moyennant une redevance annuelle; 2° soit moyennant une somme globale. Le profit ainsi retiré doit-il être considéré comme un revenu ou comme un capital ?

N'est-ce pas par ailleurs excessif que de faire une distinction entre le cas où l'inventeur reçoit une redevance annuelle et celui où il perçoit une somme globale ?

Il semble bien pourtant que l'origine des sommes perçues soit la même dans les deux cas et leur nature identique. Représentent-elles donc un capital ou un revenu ?

A première vue quand il y a redevance annuelle, l'hésitation ne paraît pas possible et la redevance en question semble devoir être considérée comme un revenu imposable à la cédule non commerciale. Mais dans le cas de cession d'un brevet contre une somme globale quelle solution doit-être envisagée ? Il y a lieu pense-t-on de se reporter à la notion générale de revenu (1). Mais la question se pose de savoir quelle est la source indispensable à la production du revenu. Est-ce le cerveau qui permet la découverte de nouvelles inventions ? Dans ce cas la somme perçue serait un revenu. Ou bien est-ce le titre qui concrétise le brevet ? Et dans ce cas en vendant le brevet on aliène le titre, solution qui autoriserait à considérer la somme retirée comme constituant un capital.

Cette dernière solution nous paraît assez défendable. On peut en effet travailler toute une vie à une seule invention et

(1) Voir Allix et Lecerclé. Tome I, pages 164 et suivantes.

on ne saurait soutenir qu'il y ait dans ce cas existence de la périodicité, élément indispensable de la notion de revenu.

Ainsi donc si l'on raisonne en se reportant à la notion de revenu on est logiquement conduit à considérer comme un revenu la redevance annuelle perçue par le possesseur d'un brevet et comme un capital la somme globale perçue comme prix de l'aliénation.

Dans le premier cas en effet, les trois éléments constitutifs du revenu existent, la source c'est le brevet lui-même, cette source a été aménagée, l'exploitation du brevet a été cédée moyennant une redevance et le paiement de cette dernière s'effectue périodiquement.

Dans le deuxième cas au contraire, le brevet est cédé. Pour prix de cette aliénation l'inventeur reçoit une somme qu'il peut placer d'une façon quelconque et dont il tirera un revenu; il a aliéné définitivement la source et cette dernière, ce n'est pas lui qui l'aménagera, c'est l'acquéreur à qui l'exploitation procurera un revenu périodique.

Dans le cas où le titulaire d'un brevet cède, moyennant une somme globale unique ou une somme principale plus une promesse de redevance, une licence partielle ou exclusive de son brevet, le produit qu'il retire constitue pour le titulaire du brevet, un bénéfice professionnel à comprendre dans le revenu imposable à l'impôt général sur le revenu. Toutefois cette manière de voir a été contestée devant le Conseil d'Etat qui n'a pas encore statué (1). L'Administration estime de

(1) J. O. du 2 Mars 1926. Débats, Chambre. Réponse à M. Joseph Paganon.

même, que le produit de la cession de brevets à une société anonyme moyennant une attribution d'actions d'apports, constitue pour le titulaire un bénéfice professionnel dont il y a lieu de faire état pour l'établissement de l'impôt cédulaire et de l'impôt général sur le revenu dont il peut être redevable. Elle considère que l'inventeur qui vend son brevet, ne fait que réaliser la valeur du produit de son activité professionnelle et que sa situation est en tous points comparable à celle de l'écrivain ou de l'artiste qui possèdent un droit de propriété sur les œuvres qu'ils ont créées et qui sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison des rémunérations perçues par eux à titre de droits d'auteur ou pour prix de vente de tableaux.

Cette manière de voir a, comme la précédente, été contestée devant le Conseil d'Etat qui n'a pas encore statué sur la requête dont il a été saisi (1). L'Administration a encore exprimé une opinion analogue dans un autre cas, à la suite d'une question posée à M. le Ministre des Finances par M. de Chamard, député. A celui-ci qui soulignait, conformément à ce que nous avons exposé ci-dessus, qu'un brevet d'invention constituait pour le savant, auteur de l'invention, un capital, et qui estimait que dans le cas d'aliénation du brevet moyennant une redevance annuelle basée sur le nombre d'articles vendus, on pouvait considérer en totalité la redevance comme un capital exempt de l'impôt cédulaire et de l'impôt global sur le revenu, étant donné que cette redevance com-

(1) J. O. du 24 Mai 1926. Débats, Chambre. Réponse à M. Jacquy, député.

prend une partie de capital (amortissement de la valeur du brevet dans le temps qui reste à courir jusqu'à sa chute dans le domaine public), et une partie de revenu composée par l'excédent de la redevance annuelle sur cet amortissement, elle a répondu que la redevance annuelle payée au titulaire d'un brevet qui en a concédé l'exploitation constituait un revenu professionnel dont le montant devait être, après déduction s'il y a lieu de l'amortissement des sommes dépensées en vue de l'acquisition du brevet, compris dans l'établissement des bases de l'impôt cédulaire et de l'impôt général sur le revenu dûs par le bénéficiaire.

Le Conseil d'Etat saisi encore d'une réclamation à ce sujet n'a pas statué jusqu'ici (1).

Droits d'auteur. — Le produit des droits d'auteur touchés par les héritiers d'un écrivain ou compositeur est également à ranger dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. A M. Léon Bérard, député, qui lui demandait si un écrivain qui moyennant une somme forfaitaire a cédé des droits d'auteur pour toute une édition ou pour un nombre d'exemplaires déterminé et pour une période également déterminée, devait être considéré, quant à la perception de l'impôt, comme ayant réalisé un revenu ou comme ayant aliéné une part de son capital, le Ministre des Finances a répondu que la somme forfaitaire encaissée par l'écrivain dans les conditions indiquées constituait un produit de sa profession et devait à ce titre,

(1) J. O. du 23 Avril 1926. Débats.

entrer en ligne de compte pour l'établissement des impôts sur le revenu dûs par le bénéficiaire (1). La solution adoptée ainsi par l'Administration nous paraît conforme à la logique. Tandis en effet qu'un inventeur peut ne réaliser dans son existence qu'une seule invention, l'écrivain par contre est normalement susceptible de produire plusieurs ouvrages. Ce n'est pas dans ce cas l'œuvre qui doit être considérée comme source du revenu, mais bien le cerveau de l'homme qui l'a écrite.

Le produit de la vente de cette œuvre, sous une forme ou sous une autre constitue par suite à notre avis un produit passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices non commerciaux.

Cartomanciennes. — Une réponse du Ministre des Finances a précisé le point de vue de l'Administration des contributions directes sur cette question. Elle considère que les cartomanciennes exercent une profession non commerciale et que leurs bénéfices doivent être soumis, par suite, à l'impôt qui frappe cette catégorie de revenus (2).

La solution est la même pour les *manucures* et *pédicures*.

Quant aux **femmes galantes**, les ressources qu'elles retiennent doivent être imposées aussi dans la cédule des professions non commerciales; tandis que les bénéfices provenant

(1) J. O. du 23 Avril 1926. Débats. Voir précédemment (p. 34) le paragraphe consacré aux hommes de lettres et écrivains.

(2) J. O. du 15 Décembre 1921. Réponse au Colonel Girod, député.

de l'exploitation d'une maison de tolérance doivent au contraire être rangés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (1).

Courrier des postes. — L'article 362 du Code de Commerce considère comme commerciales toutes les opérations de transport et l'entrepreneur du transport des dépêches est en principe imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Mais, dans le cas où cet entrepreneur effectue le transport à pied ou à bicyclette il n'est pas possible de le considérer comme commerçant; il ne fournit, en effet dans ce cas que ses services personnels et il paraît logique de le considérer comme exerçant une profession non commerciale, étant donné que d'après la jurisprudence du Conseil d'Etat, il ne peut être regardé comme un commis au sens de l'article 17 de la loi du 15 Juillet 1880 (2).

Enseignement de la conduite des automobiles. — Le contribuable qui donne personnellement des leçons de conduite des automobiles, doit être considéré comme exerçant une profession non commerciale. Il en serait autrement de celui qui dirigerait une école enseignant la conduite, car il y aurait dans ce cas entreprise et spéculation sur le travail d'autrui et par suite, les bénéfices retirés devraient être imposés à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 8 Juin 1923.

(2) J. O. du 16 Juin 1926. Débats, Chambre. Réponse à M. Capgras, député.

Champignonnistes. — La théorie de l'Administration était de soumettre à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, les champignonnistes qui vendent tels quels les champignons de leurs récoltes, tandis que ceux qui traitent et mettent en conserve des champignons de leurs récoltes, devaient être soumis aux bénéfices industriels et commerciaux, comme se livrant à une fabrication industrielle.

Un arrêt du Conseil d'Etat (1) est venu donner raison sur ce point à l'Administration en considérant que si la culture des champignons est une exploitation agricole, elle ne peut être l'objet d'aucune imposition à la cédule agricole, lorsqu'elle se fait dans les galeries souterraines d'une carrière qui ne sont pas imposables à la contribution foncière, attendu que le mode de calcul prévu pour l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole est inapplicable, et qu'elle constitue une occupation lucrative non soumise à un impôt spécial sur le revenu et taxable par suite, à la cédule des bénéfices des professions non commerciales.

Exploitant de carrières. — L'Administration estime que l'exploitant de carrières est passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, alors même qu'il ne fait subir aux matières extraites aucune transformation industrielle (2).

Cette théorie infirme celle qui jusqu'ici considérait comme passible de la cédule des bénéfices non commerciaux les

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 18 Février 1927.

(2) J. O. du 16 Janvier 1924 et du 19 Janvier 1924 ; Débats Chambre.

exploitants de carrières qui n'ajoutent pas une entreprise commerciale ou industrielle à leur exploitation.

Achat et vente d'immeubles. — L'article 39 de la loi du 13 Juillet 1925 soumet à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les personnes ou sociétés qui font profession d'acheter des immeubles en vue de les revendre ou simplement qui se livrent à des opérations d'intermédiaire pour l'achat et la vente des immeubles. Cependant, ces opérations de spéculation immobilière constituent des actes civils et devraient rentrer dans la catégorie des opérations non commerciales. C'était ainsi d'ailleurs qu'il en était, antérieurement à la loi du 13 Juillet 1925 et l'Administration considérait comme passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, les Sociétés et les particuliers dont les opérations portaient sur les immeubles, notamment ceux faisant profession d'acheter des terrains, de les lotir et de les vendre (1).

Toutefois, elle considérait, et elle considère encore, comme n'étant passible d'aucun impôt cédulaire sur les bénéfices réalisés sur une transaction immobilière, le contribua-

(1) J. O. du 22 Juillet 1922. Réponse à M. Vincent Auriol, député.

Cette réponse est la suivante : « Les sociétés dont les opérations portent sur les immeubles, n'étant pas considérées comme se livrant à des actes de commerce, celles qui sont visées dans la question (Stés par actions pour achat et vente d'immeubles) doivent dès lors être soumises, pour les bénéfices qu'elles réalisent, non pas à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Les particuliers qui se livrent habituellement aux mêmes opérations que les Sociétés dont il s'agit, notamment ceux qui font profession d'acheter des terrains, de les lotir, et de les vendre, sont passibles comme ces Sociétés de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ».

De même J. O. du 12 Janvier 1927. Réponse à M. Nicolle député.

ble qui ne faisant pas profession d'acheter ni de vendre des immeubles se livre exceptionnellement à une transaction de ce genre en qualité de propriétaire (1).

Contribuable faisant profession de donner des renseignements. — Dans un cas où il s'agissait de renseignements sur affaires civiles ou militaires (pensions, dommages de guerre, etc.....), l'Administration a estimé qu'il y avait lieu de ranger le contribuable en question dans la cédule non commerciale, estimant que cette solution devait s'appliquer à tous les cas dans lesquels il s'agit de contribuables se bornant à effectuer des opérations ayant un caractère purement civil. (2)

On doit au contraire ranger dans la cédule commerciale, les profits d'un contribuable qui exerce la profession d'agent d'affaires tenant un bureau ouvert au public, recueillant des renseignements confidentiels, donnant des consultations sur toutes questions, s'occupant de rédaction d'actes, de gérance d'immeubles, etc..... (3)

Tenanciers de cercles. — Les tenanciers de cercles où l'on joue sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des profes-

(1) J. O. du 9 mai 1923. Réponse à M. Frédéric Hugues, député.

(2) J. O. du 19 Février 1924. Réponse à M. J.-L. Dumesnil, député.

La Cour de Cassation, chambre civile, a jugé que devait être considéré comme un agent d'affaires celui qui s'occupe des victimes des accidents de guerre et de la réparation des dommages. (Dupont, 1924, page 495).

(3) Est agent d'affaires bien que n'ayant pas de cabinet ouvert au public celui qui, moyennant rétribution, perçoit des loyers pour le compte d'autrui donne des consultations sur les questions litigieuses, rédige des demandes à fin de dégrèvement d'impôts, accepte des mandats pour représenter en justice (Arrêt du C. E. du 12 Mars 1926. Patente).

sions non commerciales pour les profits qu'ils réalisent sur le produit des jeux (1).

Droits communaux. — Les adjudicataires, concessionnaires ou fermiers de droits communaux, n'ont pas, d'une manière générale, la qualité de commerçant et doivent par conséquent être rangés dans la cédula des bénéfices non commerciaux (2).

Opérations de bourse. — Les bénéfices provenant d'une opération de bourse isolée ou de quelques opérations seulement ne sont pas susceptibles d'être soumis à un impôt cédulaire. Ces bénéfices en effet doivent être regardés comme constituant seulement des fluctuations du capital.

Il y a lieu au contraire de soumettre à la taxation les profits provenant de l'exercice habituel, et réalisés par un professionnel de la spéculation. Mais dans ce cas, quelle est la cédula qui doit accueillir les profits en question ?

L'Administration se basant sur la jurisprudence de la Cour de Cassation range lesdits profits dans la cédula commerciale (3). La Cour de Cassation a, en effet, jugé que devait être considéré comme commerçant celui qui spéculait habituellement sur les effets publics. Nous pensons toutefois avec MM. Allix et Lecerclé (4) que les bénéfices retirés par un contribuable dans des achats et des ventes de titres doivent

(1) J. O. du 22 Février 1923. Réponse à M. de Rothschild, député.

(2) J. O. du 22 Avril 1925. Réponse à M. A. Escoffier, député.

(3) J. O. du 4 Mai 1924. Réponse à M. Goude, député.

(4) Voir Allix et Lecerclé, tome II, page 65.

être classés plutôt dans la cédule non commerciale, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux devant s'appliquer au contraire aux coulissiers et remisiers (1).

Ingénieurs civils. — La profession d'ingénieur civil est une profession libérale dont les profits doivent être rangés dans la cédule des bénéfices non commerciaux. C'est d'ailleurs une des professions libérales imposée à la patente (droit proportionnel du tableau D.)

Sous le nom d'ingénieurs-conseils on désigne des personnes qui s'occupent de l'obtention des brevets d'invention, d'installation d'usines (plans et dessins), d'expertises, de conseils techniques aux industriels, etc... toutes opérations qui n'ont en aucune façon, le caractère commercial.

Ils sont dans ces conditions passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Toutefois, cesserait d'être imposable à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, pour être au contraire imposé à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, celui qui par exemple, s'occuperait de la vente ou de l'exploitation d'un brevet.

Location d'appartements meublés. — La Cour de Cassation par un arrêt en date du 30 Avril 1862 a considéré que le propriétaire qui loue en garni les appartements de sa maison, n'est pas commerçant, aussi l'Instruction du 30 Mars

(1) Le coulissier est un courtier qui s'occupe de transactions de Bourse hors du Parquet des agents de change, tandis que le remisier est un intermédiaire entre les agents de change ou les coulissiers, et la clientèle.

1918, article 125 rangeait-elle dans la catégorie des bénéfices non commerciaux les profits résultant de la location d'appartements meublés. Il n'y avait exception à cette règle que lorsqu'il s'agissait « d'établissements aménagés spécialement pour la location et auquel un personnel de service était affecté » (1), auquel cas les profits retirés étaient imposables à la cédule commerciale. C'est ainsi qu'un contribuable locataire d'un appartement et qui sous-louait en meublé des chambres de cet appartement, était imposé à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux pour les profits qu'il retirait de cette location (2).

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était donc appliqué quand il y avait spéculation commerciale, entreprise aux mains d'un professionnel, et cependant la location en meublé est une opération purement civile.

Le Conseil d'Etat a fait table rase de cette distinction par un arrêt en date du 5 Janvier 1923 ; il a décidé, en effet, que les loueurs d'appartements meublés étaient passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, même quand ils n'assuraient pas le service des locaux loués. Il a, depuis, confirmé cette manière de voir en décidant (3) que les bailleurs de villas meublées étaient passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, alors même qu'ils n'assuraient pas le service des lieux loués. Ainsi donc qu'il s'agisse de la location d'une simple chambre meublée ou de celle d'une somp-

(1) Instruction du 30 Mars 1918. Article 8.

(2) J. O. du 8 Avril 1921. Réponse à M. Paul Escudier, député.

(3) Arrêt du Conseil d'Etat du 10 Juin 1926 et du 12 Novembre 1926.

tueuse villa, dans les deux cas, il y a lieu à imposition des profits à la *cédule commerciale*.

Agents d'assurances. — Les opérations effectuées par les agents d'assurances ne sont considérées comme ayant un caractère commercial et dépendant de la profession d'agent d'affaires que dans la mesure où ces agents les traitent en leur nom personnel sans être engagés vis-à-vis des compagnies par aucun contrat de louage de service. Elles constituent au contraire l'exercice d'une profession distincte et sans caractère commercial au sens de la loi du 31 Juillet 1917, dans le cas où l'agent d'assurances est le représentant attitré d'une ou plusieurs compagnies et les profits qu'elles procurent à l'intéressé sont alors respectivement soumis à l'impôt sur les traitements et salaires ou à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, suivant qu'il agit comme un simple employé ou comme le gérant d'une entreprise (1).

En droit privé, d'ailleurs, les opérations d'assurance ne sont pas commerciales en soi et à plus forte raison la représentation d'entreprises d'assurance. Le Conseil d'Etat a donné une solution identique à la précédente dans un arrêt récent. D'après cet arrêt un agent d'assurances, représentant attitré de plusieurs compagnies, n'exerce pas une profession commerciale et par suite ne peut être assujetti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (2). Mais d'autre part, appelé à se mettre en rapport avec les tiers, à

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 20 Février 1925.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 11 Février 1927.

recruter et à payer des sous-agents sous sa propre responsabilité et en général à organiser avec la plus grande latitude le fonctionnement de son bureau, rémunéré uniquement par une remise sur le montant des primes encaissées, il agit comme un véritable gérant d'entreprise et ne peut être regardé comme un simple commis des compagnies qu'il représente et par suite comme un salarié, mais bien comme exerçant au contraire une profession dont les bénéfices sont passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

L'Administration a tout d'abord considéré que les Agents des compagnies d'assurances rémunérés par des commissions, qu'ils occupent ou non des sous-agents ou des employés, devaient être considérés pour l'application des impôts cédulaires sur le revenu comme des intermédiaires se livrant pour leur compte à des opérations de commission et que, par suite, les revenus qu'ils tirent de l'exercice de leur profession, devaient être soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1).

C'était d'ailleurs la théorie du Conseil d'Etat de considérer comme exerçant une profession commerciale indépendante, en leur propre nom et sous leur responsabilité, les agents régionaux des compagnies d'assurances à primes fixes qui reçoivent d'elles des remises proportionnelles aux affaires par eux traitées, qui rétribuent directement leurs sous-agents et employés et ont à leur charge le loyer de leurs

(1) J. O. du 2 Mars 1920.

bureaux (1) et de considérer les représentants attitrés d'une ou plusieurs compagnies vis-à-vis desquelles ils sont liés par un contrat de louage de service comme des préposés ou commis des compagnies.

Par la suite l'Administration (2) reconnut que les agents d'assurances qui opèrent au nom et pour le compte des compagnies dont ils sont les mandataires attitrés n'étaient pas des commerçants et n'étaient par suite pas passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et elle estima qu'en raison de la situation dans laquelle ils se trouvent vis-à-vis des compagnies qui les rémunèrent, ils n'étaient pas davantage des salariés passibles de l'impôt sur les traitements et salaires et qu'ils devaient être considérés au point de vue fiscal comme exerçant une profession non commerciale.

Débitants de tabacs. — En principe la vente du tabac n'est pas une opération commerciale, toutefois cet argument n'est pas suffisant pour déterminer la situation des débitants de tabacs au regard de l'impôt cédulaire sur le revenu. Cette situation est en effet essentiellement variable suivant les conditions dans lesquelles ils exercent leur profession.

Il y a lieu de distinguer deux cas : 1° celui où ils se livrent exclusivement à la vente du tabac, poudre et allumettes; 2° celui où cette vente est effectuée concurremment avec l'exploitation d'un autre commerce. Dans chacun de

(1) Besson, pages 191 et 192, N° 256 (Traité des Impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu).

(2) J. O. du 9 Mars 1921. Réponse à M. le Commandant de Ludre, député.

ces cas on doit examiner en outre la situation de l'exploitant : a) s'il est gérant; b) s'il est titulaire.

1° Vente exclusive du tabac, poudre et allumettes. — A la différence des gérants de bureaux de tabac qui en tout cas sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les concessionnaires de bureaux de tabac lorsqu'ils se livrent à la vente exclusive ou à titre principal du tabac, doivent être considérés comme exerçant une profession non commerciale et par suite soumis pour les bénéfices qu'ils retirent de cette vente à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (1).

Les titulaires de bureaux de tabac, lorsqu'ils vendent, exclusivement ou à titre principal, du tabac et des produits monopolisés doivent être regardés pour l'assiette des impôts sur les revenus, comme exerçant une profession non commerciale et soumis, par suite, à l'impôt sur les produits de l'espèce (2).

2° Vente effectuée concurremment avec un autre commerce. — En principe la vente du tabac, avons-nous dit, n'est pas une opération commerciale, mais dans le cas où elle est exercée par un débitant de boissons par exemple, elle doit être considérée comme constituant en fait, une simple branche de son commerce et dès lors, les bénéfices qu'en retire l'intéressé doivent être confondus pour l'établissement des

(1) J. O. du 8 Avril 1921, Réponse à M. Antériou, député.

(2) J. O. du 30 Juin 1921. Réponse à M. Chautemps, député.

impôts sur les revenus avec ceux qu'il réalise par la vente des boissons (1).

Une circulaire de la Direction générale des contributions directes (2), en date du 8 Avril 1925, règle ainsi la situation des bénéfices provenant de la vente du tabac exercée concurremment avec un autre commerce : « Bien que la commission n'ait pas prévu de coefficient pour l'évaluation des bénéfices provenant de la vente du tabac et autres produits monopolisés, les profits qu'en retirent les débiteurs doivent entrer en ligne de compte pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux lorsque cette vente est effectuée concurremment avec l'exercice d'un commerce ».

« Dans ce cas, que l'exploitant du débit en soit titulaire ou gérant, il sera fait application au montant des ventes de tabac, de poudre et allumettes du coefficient unique de 2,5 % ».

Survient la loi du 13 Juillet 1925 qui dans son article 12 traite de la situation des « contribuables disposant à la fois de revenus professionnels susceptibles d'être taxés d'après les règles applicables à des cédules différentes ». La situation change alors et les règles édictées par la circulaire n° 1441 précitée ne sont plus applicables qu'aux gérants de débits de tabac. C'est ce qui ressort, en effet, d'une réponse faite par le Ministre des Finances à une question posée à ce

(1) Dupont, 1921, page 304.

(2) Circulaire n° 1441.

sujet (1) par M. Barthe, député. Celui-ci, lui ayant rappelé que la cour de Cassation dans son arrêt en date du 15 Mars 1905 et le Conseil d'Etat dans son arrêt en date du 10 Novembre 1922 avaient reconnu que l'exploitation d'un débit de tabacs par le titulaire lui-même ne constituait pas un acte de commerce, et lui ayant demandé la théorie de l'Administration des Contributions directes en cette matière, le Ministre fit connaître que les prescriptions de la circulaire n° 1441 n'étaient plus applicables qu'aux gérants de débits de tabac, tandis que lorsque le débit est exploité par son titulaire qui se livre en même temps à l'exploitation d'un commerce, il y avait lieu de faire application des dispositions de l'article 12 de la loi du 13 Juillet 1925, les bénéfices que le titulaire retire de la vente du tabac, devant être considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale.

Cette solution a été confirmée par une note circulaire de la Direction Générale des Contributions directes en date du 4 Mars 1925 et par une circulaire de la même Direction Générale en date du 26 Juillet 1926 (2).

Par suite du nouveau mode de calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par l'article 9 de la loi du 4 Avril 1926, modifié par l'article 23 de la loi du 3 Août 1926, les dispositions de l'article 12 de la loi du 13 Juillet 1925 ne sont plus applicables puisque le nouveau calcul de l'impôt sur les bénéfices commerciaux ne comporte plus d'abattements, et les bénéfices tirés de chacune des

(1) J. O. du 13 Janvier 1926. Débats. Réponse à M. E. Barthe, député.

(2) Circulaire n° 1466, pages 4 et 5.

deux professions (vente du tabac et débit de boissons par exemple) sont imposables dans le cas du titulaire exploitant lui-même, les premiers à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, et les autres, au contraire, à l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Quant à la redevance perçue par le titulaire d'un débit de tabac qui n'exploite pas lui-même et qui est versée soit par l'Administration soit par le gérant, elle paraît devoir être classée dans la catégorie des traitements, salaires et pensions.

Receveurs buralistes. — Le receveur buraliste qui se livre à la vente exclusive ou à titre principal du tabac et autres produits monopolisés doit être regardé comme exerçant une profession non commerciale et soumis par suite, à l'impôt qui frappe les revenus de cette catégorie (1).

Une circulaire de la Direction générale des contributions indirectes en date du 28 Mai 1918, indiquait que l'on devait ranger dans la catégorie des traitements et salaires les remises et indemnités des receveurs buralistes gérant eux-mêmes leur bureau de tabac, tandis que pour la vente des tabacs et autres marchandises ces sous-agents étaient soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Mais en vertu de deux décrets en date des 15 Mai et 31 Août 1922, les receveurs buralistes qui sont en même temps titulaires d'un débit de tabac ne peuvent bénéficier de l'intégralité du produit de

(1) J. O. du 21 Janvier 1925. Débats. Réponse à M. Fie, député.

ce débit que dans une limite maxima qui varie suivant la catégorie à laquelle appartient leur recette; au-delà de ce maxima les agents qui exploitent eux-mêmes leur comptoir de ventes versent au Trésor une redevance dont le taux varie de 25 à 30 % suivant l'importance des produits en excédent et se trouvent en définitive pour une partie de leurs opérations de ventes, dans la situation des gérants ordinaires de débit.

Intermédiaires de commerce. — La situation des intermédiaires de commerce au regard des impôts sur les revenus est assez complexe et il est nécessaire de jeter un coup d'œil d'ensemble sur la situation de cette catégorie de redevables.

La nature des opérations auxquelles ils se livrent, la façon d'effectuer ces opérations, la nature des conventions qui les lient avec leurs co-contractants influent sur les règles à appliquer lors de l'établissement de leur imposition. Le rôle des intermédiaires de commerce est d'effectuer des actes de commerce. Mais s'en suit-il pour cela qu'ils doivent être considérés comme exerçant tous une profession commerciale ?

Nous ne le pensons pas.

Aux termes de l'Instruction administrative du 30 Mars 1918, article 7 : « Les personnes qui accomplissent habituellement des actes de commerce ne peuvent être considérées comme exerçant une profession commerciale qu'autant qu'elles les accomplissent *pour leur propre compte*. « Si elles opèrent pour le compte d'autrui, moyennant une rémunération, leur situation est celle de simples employés

« et les revenus qu'elles retirent de leur emploi sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires. Dans cette « classe de contribuables figurent les commis travaillant dans « les établissements de leur patron, les facteurs ou gérants « chargés de la direction de maisons de commerce ou succursales, les placiers et les commis-voyageurs, ayant pour « mission de recueillir des ordres d'achat, les uns auprès « d'une clientèle locale, les autres dans une région plus ou « moins étendue et même à l'étranger. De même s'ils se « bornent à acheter ou à vendre pour le compte et au nom « des négociants ou fabricants dont ils exécutent les ordres « et qui sont seuls responsables vis-à-vis des tiers, les représentants de commerce sont des employés, même s'ils représentent plusieurs maisons de commerce et quelles que soient « les conditions dans lesquelles ils sont rétribués par leurs « mandants.

« Le courtier dont le rôle consiste à transmettre les « offres ou les demandes, aussi bien que le commissionnaire qui agit en son nom et sous sa responsabilité pour « le compte d'un commettant, exercent l'un et l'autre une « profession commerciale.

Ils n'achètent ni ne vendent, il est vrai, pour leur propre compte, mais c'est pour leur compte que sont effectuées les opérations de courtage ou de commission auxquelles ils se livrent et qui sont par elles-mêmes des actes de commerce (1).

(1) Code des impôts sur les revenus (Prieur et Claveneau).

Voir aussi J. O. du 9 Mars 1921. Réponse à MM. Maillard et Poitou-Duplessy, députés.

On conçoit donc l'importance qui s'attache à distinguer l'intermédiaire de commerce ayant la situation d'employé, de l'intermédiaire libre. C'est cette distinction qui permettra de soumettre les profits réalisés, à l'un ou l'autre des impôts cédulaires. C'est ainsi que suivant le cas, il y aura lieu de les taxer soit à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, soit à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, soit à l'impôt sur les traitements et salaires.

L'Administration a été amenée à préciser sa manière de voir sur ce point à l'occasion de l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Dans une note circulaire de la Direction générale des contributions directes du 15 Mars 1924, elle donne pour l'application des impôts sur les revenus à la catégorie de contribuables intitulés intermédiaires de commerce, les règles suivantes : « Les intermédiaires de commerce qui ont la
« qualité de commerçants, c'est-à-dire ceux qui prêtent leur
« entremise pour l'achat ou la vente de marchandises sans
« être liés par aucun engagement et qui perçoivent indiffé-
« remment une commission de l'acheteur ou du vendeur
« (c'est-à-dire les courtiers), ou qui, opérant sur l'ordre et
« pour le compte d'autrui, agissent sous leur responsabilité
« (commissionnaires), doivent continuer à être assujettis,
« comme il a été prescrit par l'Instruction administrative
« du 30 Mars 1918 à l'impôt sur les bénéfices industriels et
« commerciaux.

« Mais ceux qui opèrent pour le compte d'une ou plusieurs
« maisons sans s'engager eux-mêmes et qui sont exclusive-

« ment rétribués par ces maisons devront être considérés,
« s'ils conservent la liberté de leurs agissements, comme
« exerçant une profession non commerciale et soumis à l'im-
« pôt qui frappe les bénéfices des professions de cette caté-
« gorie. Ceux enfin, qui placés sous la dépendance étroite
« des maisons qui les occupent, ne sont que de simples em-
« ployés devront être maintenus dans la catégorie de con-
« tribuables que frappe l'impôt sur les traitements et salai-
« res (1).

« Il y a donc lieu, pour régler la situation fiscale des in-
« termédiaires de commerce, d'examiner de très près la si-
« tuation de fait, sans s'arrêter à la dénomination choisie
« par le contribuable ».

C'est la méthode qu'il faudra employer, par exemple, à l'égard des représentants de commerce. La classification dans une cédula des profits réalisés par ces derniers est surtout délicate en raison de la variété des opérations que couvre cette dénomination. Le représentant qui prête son entremise pour l'achat ou la vente de marchandises sans être lié par aucun engagement et qui perçoit indifféremment une commission de l'acheteur ou du vendeur, ou qui, opérant pour le compte des maisons qui l'emploient agit cependant en son nom et sous sa responsabilité, exerce une profession commerciale et il est par suite, passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

(1) Note de la Direction Générale des Contributions Directes du 15 Mars 1921 et J. O. du 9 Mars 1921. Réponse à MM. Maillard et Poitou-Duplessy, députés.

Par contre, si, tout en conservant la liberté de ses agissements, il opère sans s'engager lui-même et s'il est exclusivement rétribué par les maisons qui l'occupent, on doit le considérer comme exerçant une profession non commerciale et il se trouve par suite dans le cas d'être soumis à l'impôt qui frappe les revenus de cette catégorie. Enfin, s'il est placé sous la dépendance étroite des maisons pour le compte desquelles il opère, le contribuable en cause n'est qu'un simple employé, et doit être assujéti à l'impôt sur les traitements et salaires (1).

La situation des représentants de commerce au regard des impôts sur les revenus, a été liée d'ailleurs par l'Administration à leur situation au regard de la patente. L'article 2 de la loi du 30 Juin 1923 accorde le bénéfice de l'exemption de patente prévue en faveur des « commis » par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880, aux voyageurs, représentants ou placiers de commerce et d'industrie, qu'ils travaillent pour le compte d'une ou plusieurs maisons et qu'ils soient rémunérés par des remises proportionnelles ou des appointements fixes, à la double condition qu'ils ne fassent aucune opération pour leur propre compte et qu'ils n'aient pas une personnalité professionnelle indépendante de celle des commerçants dont ils placent les produits (2).

Les conditions auxquelles est subordonnée l'exonération

(1) J. O. du 23 Février 1924. Débats Chambre. Réponse à M. E. Barthe, député.

(2) Circulaire n° 1404 du 23 Août 1923.

de patente sont exposées dans la circulaire de la direction générale des contributions directes en date du 12 Décembre 1924, n° 1434.

Cette circulaire précise qu'en principe, les voyageurs et représentants de commerce appelés à bénéficier de l'exonération, sont ceux régulièrement munis de la carte d'identité professionnelle prévue par la loi du 8 Octobre 1919 et elle rappelle les conditions auxquelles est subordonnée la délivrance de cette carte. Toutefois, elle indique que la possession de la carte n'est qu'une présomption et ne doit pas être contredite par les conditions apparentes dans lesquelles est exercée la profession, sinon il y a lieu de se livrer à l'examen des conventions liant l'intéressé aux maisons qu'il représente. Dans le cas où ces conventions représentent de véritables contrats de travail, l'exonération de patente doit être accordée, celle-ci étant au contraire refusée aux représentants de commerce liés par un acte de société et possédant cependant individuellement la carte d'identité, de même qu'aux agents généraux opérant par l'entremise de sous-agents qu'ils rétribuent eux-mêmes. Faisant remarquer que l'exonération de patente n'est ainsi accordée qu'aux représentants de commerce qui sont liés par un contrat de travail aux maisons qu'ils représentent, la même circulaire en déduit que les revenus professionnels des contribuables bénéficiant de cette exonération doivent être considérés comme provenant de l'exercice d'une profession salariée et par suite, soumis à l'impôt sur les traitements et salaires. Cependant, dans le cas d'une société de représentants régulièrement consti-

tuée et qui, par suite, a une personnalité propre, la production de contrats ne peut faire obtenir l'exonération de patente, la société ne pouvant être considérée comme exerçant une profession salariée, et les associés s'ils ne font pas d'opérations commerciales pour leur compte, doivent en conséquence être soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. Cet impôt doit être établi au nom de chacun des associés pour sa part respective dans les bénéfices sociaux (1).

L'Administration a exposé son point de vue au sujet de l'imposition des représentants de commerce aux impôts sur les revenus dans diverses réponses à des questions écrites posées au Ministre par les parlementaires (voir en particulier J. O. du 13 Mars 1926. Réponse à M. Chacun, député).

Le Conseil d'Etat, d'autre part, a eu à plusieurs reprises l'occasion de se prononcer sur la question de l'imposition des représentants de commerce; c'est ainsi qu'il a déclaré que :

1° N'est pas susceptible d'être considéré comme un simple employé passible de l'impôt sur les traitements et salaires, mais au contraire est passible, pour les bénéfices qu'il réalise, de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, le contribuable qui s'est fait céder un emploi de courtier, qui effectue pour le compte de plusieurs maisons, le placement des produits fabriqués par elles, qui reçoit comme rémunération une remise proportionnelle aux affaires traitées et qui est

(1) J. O. du 27 Avril 1926 et du 22 Août 1925 (Voir chapitre des personnes imposables, page 113).

libre, sous certaines réserves, d'augmenter le nombre des maisons dont il est le représentant (1).

2° Est passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux le représentant de commerce qui traite seulement des opérations de gros, et qui effectue pour le compte de plusieurs maisons le placement des produits mis en vente par celles-ci, qui jouit d'une complète liberté tant pour le choix de la clientèle que des époques où il entend la visiter et qui reçoit comme rémunération une remise proportionnelle aux affaires traitées (2).

3° Ne saurait être au contraire regardé comme un simple employé passible de l'impôt sur les traitements et salaires et doit être assujetti à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, un contribuable qui effectue pour le compte de trois maisons le placement des produits fabriqués par celles-ci, qui reçoit comme rémunération une remise proportionnelle aux affaires traitées, qui n'est pas placé dans une dépendance étroite vis-à-vis des maisons qu'il représente conservant notamment la pleine initiative de ses tournées dont il supporte seul les frais et possédant un bureau où il emploie un personnel rétribué par lui (3).

4° Doit être assujetti à l'impôt sur les traitements et salaires et non pas à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, un voyageur de commerce qui place exclusivement des produits d'une maison sans effectuer d'opérations pour son

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 30 Janvier 1925.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 17 Juillet 1925.

(3) Arrêt du Conseil d'Etat du 24 Juillet 1925.

compte personnel et qui est vis-à-vis de cette maison dans une situation de dépendance étroite de nature à le faire regarder comme un employé (1).

5° Est passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, le contribuable qui effectue pour le compte de diverses maisons, des opérations pour lesquelles il est rémunéré par des remises proportionnelles et qui est libre d'augmenter le nombre des maisons qu'il représente (2).

Ayant ainsi examiné dans le détail les divers textes qui ont trait à l'imposition des profits réalisés par les représentants de commerce, nous dirons cependant que l'imposition de cette catégorie de redevables reste une question excessivement délicate et que la classification des profits par eux réalisés dans telle ou telle cédula est malgré tout susceptible de faire naître bien des hésitations. S'il n'est pas douteux, en effet, que les commissionnaires et les courtiers sont à imposer en tous cas à la cédula des bénéfices commerciaux, il est plus difficile d'affirmer avec certitude que tel représentant de commerce est imposable à l'impôt sur les traitements et salaires ou à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. Il ne saurait y avoir aucune hésitation en ce qui concerne les voyageurs de commerce. Ceux-ci agissant comme de simples employés soumis à l'obligation de visiter une clientèle déterminée en suivant un itinéraire qui leur est souvent tracé par avance, sont nécessairement à ranger dans la cédula des traitements

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 31 Juillet 1925.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 26 Mars 1926.

et salaires. Mais nous pensons qu'en ce qui concerne les autres représentants de commerce, il y a lieu d'agir avec plus de circonspection ; il ne nous paraît pas normal de considérer comme imposable à la cédula des traitements et salaires le représentant de commerce pour le seul motif qu'il possède la carte d'identité professionnelle. Cette carte accordée bien souvent avec une trop grande facilité, sans examen approfondi de la véritable situation du bénéficiaire, ne saurait être un critérium de la règle à suivre en matière d'imposition. L'Administration, il est vrai, a bien spécifié qu'elle ne pouvait servir que de simple présomption. Mais c'est précisément une présomption qui risque d'être un argument particulièrement fort en faveur de l'imposition aux traitements et salaires.

Nous pensons, quant à nous, que la plupart du temps un représentant de commerce doit être considéré comme imposable à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. Il jouit *presque toujours* d'une indépendance à peu près absolue et ce que l'on considère comme un contrat de travail, n'est la plupart du temps, qu'un exposé des conditions de la rémunération, n'enlevant à l'intéressé aucune parcelle de son indépendance. Le représentant de commerce, en effet, voyage la plupart du temps pour des maisons dont il peut librement augmenter le nombre ; il perçoit une commission sur les affaires traitées, arrange à sa guise son itinéraire, traite autant d'affaires qu'il lui plaît et n'en traite pas s'il ne juge pas à propos d'en traiter. Il n'est d'ailleurs pas toujours assuré de trouver des clients et cependant il engage des frais qui resteront à sa charge même s'il ne réussit pas ; ces frais consis-

tant par exemple en frais de voyage, frais d'hôtel, etc... Il court le risque de dépenser sans être remboursé de ses dépenses, ni rémunéré de sa peine. On ne saurait donc à notre avis le ranger dans la catégorie des salariés, qui évoque précisément l'idée de la hiérarchie, de la subordination et nullement l'idée de risque couru. A moins donc d'une preuve indiscutable de la subordination (contrat de travail par exemple), spécifiant que les frais seront remboursés au représentant dans le cas où il n'aurait pas été récompensé par la réussite, fixant sinon un itinéraire précis, du moins les grandes lignes de l'itinéraire, pouvant indiquer en outre d'autres restrictions à l'indépendance de l'agent, auquel cas ce serait l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires qui devrait être appliqué, il y a lieu d'assujettir à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, les profits retirés par les représentants de commerce. Cette théorie qui peut paraître rigoureuse, ne fait, nous semble-t-il, que correspondre à un sentiment de justice fiscale, à l'égard d'autres professions qui exercées dans des conditions sensiblement identiques sont considérées cependant comme des professions non commerciales.

Location ou mise en gérance d'un fonds de commerce. —

L'Administration range dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, les profits réalisés par le propriétaire d'un fonds de commerce qui le donne en location à un gérant; elle considère que la mise en gérance constitue un mode d'exploitation du fonds et rentre par conséquent dans le cadre des opérations commerciales.

Plus particulièrement et suivant en cela la jurisprudence

du Conseil d'Etat, elle considère d'autre part que le fait par une Société anonyme de donner à bail ses usines munies de tous moyens matériels de production constitue pour la Société bailleuse, un mode d'exploitation de l'actif social donnant lieu à l'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1).

Dans le même sens elle estime que la location d'objets (outillage ou mobilier) qui ne sont pas imposables à la contribution foncière, donne lieu à l'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, aussi bien lorsqu'elle est faite par un particulier que par une société anonyme (2).

Sociétés civiles par actions. — Les sociétés par actions ainsi que les sociétés à responsabilité limitée ayant un objet civil sont réputées commerciales par les lois du 1^{er} Août 1893 et du 7 Mars 1925, les bénéfices qu'elles réalisent doivent-ils par suite être imposés à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ? C'est la théorie énoncée par l'Instruction administrative du 30 Mars 1918 quand elle dit dans son article 5 : « certaines opérations qui normalement n'ont pas un caractère commercial peuvent prendre ce caractère lorsqu'elles deviennent l'objet même en vue duquel sont constituées des Sociétés soumises aux lois et usages du commerce (Sociétés anonymes ou en commandite par actions); tel serait le cas des opérations effectuées par une société formée par actions pour

(1) J. O. du 27 Mai 1926.

(2) J. O. du 17 Juillet 1926.

achat et vente d'immeubles ou autres spéculations immobilières ».

M. Besson dans son « Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu » s'exprime ainsi à ce sujet : « La loi du 1^{er} Août 1893 réputant commerciales les Sociétés anonymes ou en commandite par actions même lorsque leur objet est purement civil, il s'en suit que ces Sociétés sont imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux malgré le caractère non commercial de leurs opérations ».

MM. Allix et Lecerclé (1), sont d'un avis contraire : « Tout d'abord, disent-ils, le caractère commercial conféré par la loi aux Sociétés en question n'implique pas nécessairement que la profession exercée par ces Sociétés soit commerciale, d'autre part on est fondé à soutenir que les impôts cédulaires en raison de leur caractère prédominant d'impôts réels frappent la profession considérée en elle-même, abstraction faite de la personnalité de celui qui l'exerce. Il serait contraire au vœu de la loi de soumettre un établissement d'enseignement privé à l'impôt sur les bénéfices commerciaux quand il est exploité par une société par actions et de l'assujettir à l'impôt des professions non commerciales quand il est géré par un particulier ou par une Société de personnes ».

Nous sommes entièrement de l'avis de MM. Allix et Lecerclé. C'est la nature des opérations effectuées par ces Sociétés qui doit comme pour les particuliers déterminer la cédule

(1) J. O. du 24 Novembre 1926.

dans laquelle doivent être rangés les bénéfices procurés par ces opérations. C'est ainsi que si la Société exerce une profession non commerciale elle devra être imposée à l'impôt qui frappe les revenus de cette catégorie. L'Administration paraît d'ailleurs accepter cette solution, puisqu'elle admet qu'une Société civile qui exploite un domaine agricole est susceptible d'être imposée à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole (1). Une réponse du Ministre des Finances à M. Tilloy, député, est encore plus explicite (2). Ce dernier lui demandant si les opérations d'un contribuable actuellement représentant en filés, tissus et cotons bruts et n'acquittant de ce chef que l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, seraient soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux s'il venait à constituer une Société à responsabilité limitée, il lui a été répondu que l'impôt sur les bénéfices non commerciaux continuerait à être appliqué à la Société si elle ne se livrait qu'à des opérations de représentation sans caractère commercial.

Toutefois, en vertu de l'article 39 de la loi du 13 Juillet 1925, les Sociétés par actions qui se livrent à des opérations immobilières doivent être soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux comme d'ailleurs toutes autres personnes ou Sociétés qui se livrent à des opérations analogues.

Avant de passer à l'étude des charges et offices nous di-

(1) J. O. du 11 Mars 1926. Débats. Réponse à M. Jean Molinié, député.

(2) J. O. du 24 Novembre 1926. Débats.

rons un mot de la situation au regard des impôts sur les revenus, *du comptable qui travaille pour différentes maisons avec l'aide d'employés.*

Le contribuable qui se borne à tenir la comptabilité de clients attitrés sans effectuer aucune opération de nature à lui conférer la qualité d'agent d'affaires doit, bien qu'occupant des employés, être considéré comme exerçant une profession non commerciale et soumis à l'impôt qui atteint les bénéfices des professions de cette catégorie (1).

C'est aussi dans la cédule non commerciale que doivent être rangés les profits que procure la profession *d'expert comptable* pour l'exercice de laquelle un décret en date du 22 Mai 1927, publié au Journal Officiel du 2 Juin, a institué un brevet d'aptitude qui sera délivré après deux examens et un stage.

c) Charges et Offices

Ainsi que nous l'avons dit au début de ce chapitre, l'article 30 de la loi du 31 Juillet 1917 déclare passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux les titulaires des charges et offices, c'est-à-dire les officiers ministériels; elle en exclut toutefois ceux qui sont considérés comme commerçants, c'est-à-dire les agents de change, les courtiers-interprètes et conducteurs de navires.

(1) J. O. du 8 Mai 1927. Débats Chambre. Réponse à M. René Coty, député.

On entend par officiers ministériels des agents dont la fonction est de prêter leur ministère aux tribunaux ou aux particuliers pour l'accomplissement de certains actes déterminés.

Les traits caractéristiques des officiers ministériels sont les suivants : ils sont nommés par décret du chef de l'Etat sur la présentation du titulaire de l'office, après cession de l'office.

Ils doivent verser un cautionnement (le droit de présenter le successeur a été institué par l'article 91 de la loi du 28 Avril 1816). Leur ministère est obligatoire et ils ne peuvent le refuser lorsqu'ils en sont légalement requis. Nommés par le Gouvernement, ils peuvent être par lui destitués. Ajoutons que sauf celle d'Agent de change, la charge d'un officier ministériel ne peut être mise en Société.

L'article 91 de la loi du 28 Avril 1816 a donné l'énumération des officiers ministériels. Ce sont : les avocats à la Cour de Cassation, les notaires, avoués, greffiers, huissiers, agents de change, courtiers et commissaires-priseurs.

Avoués. — C'est un officier ministériel chargé de représenter les parties devant les tribunaux, de postuler, c'est-à-dire faire tous actes de procédure, et de conclure, c'est-à-dire de formuler les prétentions des plaideurs. C'est un patentable. Les profits qu'il retire de l'exercice de sa profession sont passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, calculé d'après les règles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Notaires. — C'est un officier ministériel soumis comme l'avoué à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux; il est patentable aussi (1). Sa fonction est en quelque sorte de rendre authentiques les actes des particuliers.

Huissiers. — C'est un patentable. Ses attributions consistent à signifier les différents actes judiciaires ou extrajudiciaires, à procéder aux mesures d'exécution, à faire le service intérieur des tribunaux. C'est un officier ministériel, il est imposable à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Commissaires-priseurs. — Ils figurent dans la liste des officiers ministériels de la loi du 28 Avril 1816. Leurs profits sont à ranger dans la cédule non commerciale.

Greffiers. — Ce sont des officiers ministériels chargés d'assister les juges, de constater par écrit leurs actes, d'assurer la conservation de ces actes et d'en délivrer des copies. Il y a un greffier auprès de chaque juridiction (Cour de Cassation, Cour d'Appel, tribunaux d'arrondissement, tribunaux de commerce, justices de paix).

A la différence des autres offices ministériels chaque greffe est indépendant; il n'y a pas de corporation pour les greffiers. Ils présentent un caractère particulier, celui d'être

(1) Un notaire qui en plus de l'étude dont il est titulaire a géré une autre étude pour le compte des héritiers du titulaire décédé, doit être regardé en ce qui concerne ce dernier office, non comme un salarié mais comme un notaire ajoutant aux revenus de son étude, ceux d'une autre étude qu'il était chargé de gérer dans la mesure où ils lui étaient attribués. Il est dès lors passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux pour la totalité des bénéfices réalisés par lui dans la gestion des 2 études.

des fonctionnaires publics recevant par suite, un traitement de l'Etat. En effet, en dehors des droits qu'ils sont autorisés à percevoir pour l'établissement des pièces qu'ils délivrent au public, ils reçoivent un traitement fixe en rémunération du concours qu'ils fournissent à la justice. En effet, un tribunal ne pourrait pas fonctionner sans l'assistance d'un greffier.

Jusqu'en 1924, l'Administration considérait que le fait de recevoir ainsi un traitement ne leur enlevait pas leur caractère de titulaires de charges, car la rétribution qu'ils reçoivent rentre dans les produits normaux de leur charge et ils en tiennent compte le cas échéant, dans l'évaluation du prix de cession de leur charge et qu'il y avait donc lieu de ranger leurs profits, y compris leur traitement, dans la cédule des professions non commerciales, sans distinguer les deux catégories d'émoluments qu'ils perçoivent (1).

Le Conseil d'Etat par un arrêt rendu en date du 5 Décembre 1923, confirmé par deux autres arrêts en date des 26 Décembre 1924 et 17 Décembre 1926, a jugé que les greffiers des justices de paix étaient passibles de l'impôt sur les traitements et salaires d'après le montant total du traitement fixe et des émoluments qu'ils reçoivent et ne devaient pas être taxés comme titulaires de charges et offices :

A la suite de cette décision, l'Administration, dans une circulaire en date du 2 Juin 1924 (2), a fait connaître que

(1) J. O. du 1^{er} Juin 1923. Réponse à M. Dudouyt, député.

(2) Circulaire de la direction générale des Contributions directes, n° 1418.

« bien que la décision du Conseil d'Etat n'ait visé explicitement que les greffiers des justices de paix, le principe qui y est affirmé, semblait susceptible de recevoir désormais son application en ce qui concerne tous les greffiers des tribunaux de l'ordre judiciaire qui assurent leurs fonctions dans des conditions sensiblement analogues ».

Avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation. —

Ce sont des officiers ministériels remplissant à la fois les attributions d'avoué et d'avocat auprès de certaines juridictions (Conseil d'Etat, Cour de Cassation, tribunal des conflits, tribunal des prises, etc...). En raison de leur qualité de titulaires d'un office, les bénéfices qu'ils réalisent doivent être assujettis à la cédule non commerciale.

Agréés près les Tribunaux de Commerce. —

L'agréé est un mandataire dont la profession consiste à instruire et à plaider les affaires commerciales et qui a obtenu à cet effet « l'agrément du tribunal de commerce » (1). Doit-il être taxé au regard des impôts sur le revenu de la même façon que les titulaires d'offices ministériels ?

La loi de 1816 a donné l'énumération des officiers ministériels; l'agréé n'y figure pas, mais il n'est pas douteux qu'il est passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, dans les mêmes conditions que les officiers ministériels. Comme on l'a très bien fait remarquer (2), la loi men-

(1) Dupont, 1922. (Bulletin des Contributions Directes).

(2) Dupont 1922.

tionne les titulaires de charges et offices; l'agréé s'il n'est pas titulaire d'un office est par contre titulaire d'une charge, et, par suite, il a été visé sans aucun doute par la loi dans l'expression : titulaire de charges et offices. Il y a d'ailleurs lieu de remarquer que l'organisation des agréés est calquée sur celle des officiers ministériels : désignation par le tribunal sur présentation du prédécesseur, pouvoir disciplinaire du Tribunal sur les agréés, la charge d'agréé pouvant être en outre légalement cédée et la vente de cette charge étant de pratique courante. Le Conseil d'Etat, par un arrêt en date du 31 Mars 1925, a confirmé cette manière de voir.

Syndics de Faillite. — Les syndics de Faillite sont des personnes désignées par le Tribunal pour représenter les créanciers dans la faillite.

Ainsi que l'indique le Code de Commerce « les syndics peuvent être choisis parmi les personnes étrangères à la masse et recevoir une indemnité que le tribunal arbitrera ».

Dans les grandes villes il existe des personnes que le Tribunal désigne habituellement comme syndics de Faillite et qui exercent ainsi une profession dont ils tirent d'importants bénéfices. Nul doute que les bénéfices ainsi retirés soient à ranger dans la cédule des bénéfices des professions non commerciales. Mais la question se pose de savoir si ces bénéfices ne doivent pas au surplus être taxés comme ceux provenant des charges et offices. Nous estimons quant à nous que les syndics de Faillite dans les grandes villes doivent être considérés comme des titulaires de charges.

Le Tribunal il est vrai est libre de confier les fonctions de syndic à une personne ou à une autre, mais, ainsi que nous l'avons dit ci-dessus, dans les centres importants le Tribunal a l'habitude de désigner un certain nombre de personnes entre lesquelles il répartit les différentes faillites qui relèvent de sa juridiction. Ces personnes, en nombre limité, utilisent le concours d'un personnel d'autant plus nombreux que le nombre et l'importance des affaires à eux confiées sont plus grands et la profession qu'ils exercent prend un caractère de fixité suffisant pour être considérée comme la source de profits renouvelés et durables, au point que leur cabinet acquiert une valeur marchande variable mais qui atteint dans certains cas plusieurs centaines de mille francs. Aussi la vente d'un cabinet de syndic de Faillite par le possesseur est-elle de pratique courante comme la vente de la charge d'un agréé près les Tribunaux de commerce.

Le Tribunal est bien en vérité libre de choisir qui bon lui semble pour succéder à un syndic de faillite qui se retire, sans contraindre le nouveau syndic à payer une indemnité quelconque à son prédécesseur. Mais l'usage est là qui prouve que l'éventualité à laquelle nous venons de faire allusion est d'un caractère tout à fait exceptionnel dans les grandes villes. Ne doit-on pas en conséquence mettre, au point de vue fiscal, sur le même pied que les titulaires de charges les personnes qui possèdent en quelque sorte le monopole des fonctions de syndic de Faillite ? Nous avons répondu par avance affirmativement sur ce point dans les lignes qui précèdent. Et nous avons été conduits à cette solution par le caractère des profits que procure la profession de syndic.

La loi a voulu frapper d'un taux d'impôt spécial, intermédiaire entre le taux de l'impôt qui frappe les revenus du capital et le taux qui frappe les revenus du travail, les profits qui présentent le caractère de revenus mixtes provenant à la fois du capital et du travail. Ne sont-ce pas des revenus mixtes au premier chef que ceux qui proviennent de la profession de syndic de faillite pour l'exercice de laquelle il est nécessaire de mettre en jeu un capital de l'importance de celui que nous avons indiqué ci-dessus ?

Effectivement sans aucun doute.

Aussi bien est-ce pour nous en règle générale le critérium le plus sûr, pour décider de la taxation des bénéfices d'une profession suivant le taux de la cédule des bénéfices commerciaux que celui qui consiste dans la considération du capital mis en œuvre.

Il s'en suit que selon nous il ne saurait faire aucun doute que les bénéfices des syndics de Faillite sont à taxer de la même manière que les bénéfices qui proviennent de l'exploitation d'une charge ou d'un office.

Et cette solution nous paraît devoir être adoptée pour les *Liquidateurs près les Tribunaux* quand il est reconnu que la vente de leur cabinet se pratique couramment.

SECTION II. *Contribuables jouissant de revenus professionnels qui proviennent de sources différentes.* — Nous étudierons dans un premier paragraphe, la situation des contribuables en question sous la législation antérieure à la Loi du 13 juillet 1925 et dans un deuxième paragraphe les règles fixées par la dite loi.

Législation antérieure à la loi du 15 Juillet 1925. — La loi définit avec précision la situation du contribuable au regard de chaque impôt cédulaire; elle indique pour chaque régime les déductions à la base qui doivent être opérées, mais elle n'envisage la question que pour chaque impôt cédulaire séparément et ne traite nullement du cas où le contribuable exerçant des occupations professionnelles diverses réalise des bénéfices susceptibles d'être taxés suivant leur nature dans des régimes différents.

Aussi, la question se pose de savoir quels sont dans ce cas les abattements à la base qui doivent être opérés. Y a-t-il lieu par exemple d'imposer séparément chaque nature de bénéfices suivant les règles applicables à la régime dont ils relèvent et par suite application d'un ou d'abattements qu'il y a de régimes, ou bien au contraire faut-il additionner les divers revenus et les imposer dans une seule et unique catégorie correspondant par exemple à la profession principale avec application d'une seule catégorie d'abattements ?

Jusqu'en 1925 la question n'avait pas reçu de solution législative et les interprétations en cette matière ne concordant pas. Nous allons essayer d'étudier la question du point de vue théorique et ensuite nous verrons de quelle façon l'Administration l'avait résolue. Par la suite nous étudierons les critiques soulevées par l'interprétation administrative.

Le système d'impôts cédulaires est basé sur un principe essentiel :

Principe de la discrimination des revenus. — La loi a

rangé les divers revenus en catégories distinctes et a prévu un régime fiscal spécial pour chacune de ces catégories.

Dans une première catégorie elle a rangé les revenus du travail (traitements et salaires, bénéfices des professions libérales) et a prévu à leur égard un taux d'impôt relativement faible, en même temps que des abattements et des déductions à la base importantes.

Dans la deuxième catégorie, elle a rangé les revenus mixtes, c'est-à-dire provenant à la fois du capital et du travail. Pour cette catégorie, le taux est un peu plus élevé, tandis que les abattements sont plus faibles que pour la première catégorie.

Dans une troisième catégorie, elle a rangé enfin les revenus provenant uniquement du capital. Cette catégorie ne bénéficie d'aucun abattement et le taux de l'impôt qui les frappe est encore plus élevé.

Elle a donc créé des impôts absolument distincts les uns des autres. Les revenus professionnels on le voit, ne figurent que dans les deux premières catégories seulement; d'autre part, celles-ci bénéficient seules des abattements à la base.

On voit dès lors toute l'importance qui s'attache à savoir comment on doit s'y prendre pour effectuer l'imposition au cas de revenus cumulés.

Les abattements à la base qui ont été prévus, l'ont été dans le but de soustraire à l'impôt la partie du revenu considérée comme un minimum nécessaire à l'existence. Peut-on concevoir qu'un même contribuable bénéficie deux fois de la déduction nécessaire à l'existence? C'est ce qui se produit

si on applique strictement la règle « de l'autonomie des cédules ».

D'un autre côté, si l'on groupe les revenus dans une cédule unique, on appliquera à certains revenus un taux différent de celui que la loi a prévu à leur égard.

L'une et l'autre solution sont donc mauvaises puisque toutes deux s'écartent sur certains points du but poursuivi par le législateur. Puisque les intentions de celui-ci doivent être violées de toutes façons, il s'agit de savoir quelle est des deux solutions celle qui s'écarte le plus du but qu'il s'est proposé d'atteindre.

Les impôts cédulaires présentent la particularité de posséder à la fois un caractère réel et un caractère personnel;

Réel en ce sens que les revenus sont traités différemment suivant leur nature (taux et évaluation).

Personnel en ce sens que la personne du contribuable influe sur le mode de taxation (situation de famille, domicile).

La discrimination des revenus va de pair avec la réalité de l'impôt; les abattements à la base sont une des manifestations du caractère personnel. Il n'est pas douteux que le législateur a attaché une importance particulière à la personnalité de l'impôt; il l'a manifesté clairement en augmentant à diverses reprises les abattements à la base en créant des déductions pour charges de famille, en matière de traitements et salaires et pour la même cédule des avantages en faveur des mutilés.

Doit-on en conclure que le caractère personnel de l'impôt est primordial et qu'il faut le respecter quitte à sacrifier le

caractère réel ? Qu'il faut par suite appliquer la règle de l'abattement unique et cumuler les revenus dans une seule cédula ? Dans ce cas-là on viole, semble-t-il le principe fondamental de la discrimination des revenus, mais comme on le verra tout à l'heure on reste fidèle à l'équité.

Théorie de l'Administration. — C'est la solution vers laquelle inclinait l'Administration dans la plupart des cas. Sa théorie était la suivante : si les opérations effectuées par le contribuable, caractérisent dans leur ensemble l'exercice d'une seule profession, la règle de l'abattement unique est sans nul doute applicable mais elle l'est aussi dans le cas où l'une des professions apparaît comme l'accessoire de l'autre, car suivant un principe de droit « l'accessoire suit le principal » ; si, au contraire, les opérations effectuées caractérisent l'exercice de deux professions nettement distinctes et que l'une des deux n'est pas la conséquence de l'autre, il y a lieu au cumul des abattements et par suite, imposition de chaque nature de revenus dans une cédula différente.

C'est ce qui ressort des réponses faites par le Ministre des Finances à des questions écrites posées par des parlementaires. Nous donnons ci-après le texte de diverses réponses particulièrement intéressantes et qui exposent la théorie de l'Administration en cette matière :

a) Les contribuables qui exercent concurremment des emplois salariés et des professions non commerciales ou commerciales doivent être assujettis pour leurs revenus professionnels à un impôt cédulaire unique et l'impôt qui doit être

appliqué est celui qui correspond à la profession ou à l'emploi exercé à titre principal. Si, par suite, les intermédiaires de commerce visés précisément dans la question (il s'agissait de négociants, courtiers de village, intermédiaires, entre la culture et le commerce faisant certaines affaires pour leur propre compte et recevant d'autre part des commissions) se livrent le plus habituellement à des opérations se rattachant à l'exercice d'un emploi, ils doivent être soumis pour la totalité de leurs revenus et bénéfices professionnels à l'impôt sur les traitements et salaires (1).

b) Aucune disposition législative ne règle les conditions dans lesquelles doivent être soumis aux impôts cédulaires sur les revenus, les contribuables dont les revenus professionnels proviennent de plusieurs sources. Cependant, l'intention du législateur semble avoir été de n'accorder qu'une seule fois au même contribuable le bénéfice des abattements prévus par la loi. L'Administration se trouve ainsi amenée à soumettre les intéressés à un impôt cédulaire unique alors même d'ailleurs qu'ils exerceraient leurs professions ou emplois dans deux villes distinctes. Toutefois, cette règle n'est pas susceptible de recevoir son application lorsque les occupations professionnelles des intéressés sont de natures essentiellement différentes, en particulier s'il s'agit d'un salarié exerçant une profession commerciale (2).

c) Les revenus provenant de sources différentes doivent être soumis distinctement aux impôts cédulaires, à moins que les

(1) J. O. du 9 Mars 1921. Réponse à M. Pouzin, député.

(2) J. O. du 1^{er} Mars 1922. Débats. Chambre. Réponse à M. Flayelle, député.

opérations auxquelles ils correspondent, caractérisent dans leur ensemble l'exercice d'une profession unique ou que certaines de ces opérations constituent l'accessoire de la profession principale exercée par le contribuable (1).

d) Agent d'Assurances patenté qui est en même temps fondé de pouvoirs d'une banque : — Les deux professions exercées par le contribuable étant de nature essentiellement différente, les revenus qu'il tire de chacune d'elles doivent être envisagés distinctement et le cas échéant soumis séparément à l'impôt cédulaire frappant les revenus de la catégorie à laquelle ils appartiennent (2).

e) Pharmacien patenté exerçant en même temps les fonctions de préparateur près d'une faculté de médecine. — L'Administration estime que le pharmacien en question doit être assujéti à l'impôt sur les bénéfices commerciaux pour les profits qu'il retire de l'exploitation de sa pharmacie et aux traitements et salaires pour la rémunération qui lui est allouée en qualité de préparateur à une faculté (3).

f) Contribuable exerçant une profession libérale et se livrant en outre à des opérations de bourse. — Si les opérations de bourse auxquelles se livre le contribuable ne sont qu'accidentelles, les profits qu'il retire doivent être considérés comme de simples fluctuations du capital dont il n'y a pas lieu de tenir compte pour l'établissement des impôts sur les revenus. Mais, si au contraire ces opérations ont un carac-

(1) J. O. du 4 Avril 1923. Réponse à M. Payen, député.

(2) J. O. du 10 Mars 1923. Réponse à M. Cazals, député.

(3) J. O. du 7 Avril 1923. Réponse à M. Gheusi, député.

tière habituel, elles prennent, d'après la jurisprudence de la Cour de Cassation, le caractère commercial et l'intéressé se trouve dès lors, pour les bénéfices auxquels elles donnent lieu, redevable de l'impôt sur les bénéfices commerciaux; l'impôt sur les bénéfices non commerciaux étant applicable d'autre part aux profits qu'il retire de sa profession libérale (1). MM. Allix et Lecerclé (2) ne sont pas de cet avis. Ils estiment en effet, qu'il y a lieu d'appliquer la règle de l'autonomie des cédules et que, par suite, le contribuable, qui bénéficie de revenus provenant de sources diverses et relevant en conséquence de cédules différentes, doit être, pour chaque nature de revenus, taxé suivant les règles propres à chaque cédule et bénéficier, par suite, des abattements qui y sont prévus.

MM. Allix et Lecerclé consacrent donc l'importance prépondérante du caractère réel des impôts cédulaires; ils estiment, en effet que c'est de cette idée qu'est parti le législateur de 1917 et ils en trouvent la preuve dans les déclarations du Ministre des Finances d'alors, insistant sur le fait que chaque impôt cédulaire est un impôt réel; l'introduction d'éléments de personnalité (création d'abattements à la base) a vicié ce principe et créé une situation embarrassée par l'impossibilité de concilier la réalité et la personnalité de l'impôt dans le cas où une même personne bénéficie de revenus appartenant à diverses catégories. Dans ce cas-là, la loi doit être appliquée strictement et on doit accepter le cumul des

(1) J. O. du 4 Mai 1925. Débats. Réponse à M. Goude, député.

(2) Impôt sur le revenu. Tome 2. Pages 82 et 83.

abattements. On reste ainsi dans la légalité sinon dans l'équité. Ces auteurs reconnaissent en effet, que cette règle conduit à des inégalités dont ils donnent des exemples frappants.

C'est ainsi qu'un contribuable percevant un traitement de 20.000 francs par an et retirant en outre une somme égale de l'exercice d'une profession non commerciale payait en définitive une somme d'impôt moindre qu'un autre contribuable dont la situation de famille était identique à la sienne et qui percevait cependant le même chiffre de revenus mais provenant d'une source unique (un traitement fixe par exemple). L'inégalité était plus visible encore entre un contribuable de Paris tirant 7.000 francs de l'exercice d'une profession salariée et 7.000 francs de l'exercice d'une profession non commerciale et un autre contribuable touchant un traitement de 14.000 francs : le premier en raison des abattements n'était passible d'aucun impôt, tandis que le deuxième s'en voyait réclamer un.

La théorie de l'Administration basée sur le fait que le législateur n'avait pas voulu édicter des règles contraires à l'équité aboutissait elle aussi à des conséquences qui étaient loin d'être justes. MM. Allix et Lecerclé le font très bien ressortir en citant le cas d'un professeur de droit écrivant en outre des ouvrages de droit : en considérant la publication d'ouvrages comme un accessoire de la fonction de professeur et en appliquant la théorie de l'Administration, on aboutit à une imposition unique dans la cédule des traitements et salaires. Si au lieu d'ouvrages de droit, le professeur écrit des

romans, l'application de la théorie de l'Administration conduirait à l'imposer à deux cédules distinctes, et cependant on peut supposer que dans les deux cas le total des revenus a été le même.

L'application de la théorie administrative conduit donc à une véritable iniquité. En outre, comme le font remarquer MM. Allix et Lecerclé, une question délicate se pose qui est de savoir quelle est la méthode à employer pour distinguer le principal de l'accessoire. Doit-on pour cela considérer la situation sociale, le chiffre des revenus ? Mais comment faire alors dans le cas où les revenus sont égaux ?

D'autre part, si l'on considère le chiffre des revenus pour déterminer le principal et l'accessoire, suivant que ce seront les revenus non commerciaux ou le salaire qui seront les plus élevés, l'imposition variera et cependant le total restera le même. Donc, la théorie de l'Administration est arbitraire aussi et il n'est point besoin de se mettre dans l'illégalité si on ne corrige même pas, en le faisant, ce que l'application de la loi a en soi de peu équitable. Il n'y a donc qu'à appliquer la loi purement et simplement.

Théorie du Conseil d'Etat. — La Haute Assemblée a condamné la thèse de l'Administration dans un arrêt rendu sur le cas d'un avocat professeur à la Faculté catholique de droit en date du 24 Décembre 1924. Il a exposé dans ses considérants que « l'impôt sur les bénéfices non commerciaux et l'impôt sur les traitements et salaires constituaient des impôts distincts ayant chacun ses règles propres et indépendantes et comportant chacun notamment des abattements,

qu'aucune disposition de loi n'autorisait à rechercher si l'une des sources de revenus d'un contribuable passible de ces impôts avait un caractère accessoire par rapport à l'autre et à cotiser l'intéressé pour l'ensemble de ses revenus d'après les règles applicables à l'un seulement des dits impôts; et que par suite, l'on ne pouvait cumuler dans la même cédule des revenus provenant de sources différentes. Il a jugé de la même façon et dans une affaire identique par un arrêt du 27 Février 1925 : ayant à examiner le cas d'un contribuable exerçant simultanément les professions d'agent d'affaires et d'agent d'assurances il a invoqué les mêmes raisons et indiqué que si les bénéfices provenant de l'exercice de la profession d'agent d'affaires doivent être cotisés à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, les opérations effectuées par les agents d'assurances n'entrent dans l'exercice de cette profession que dans la mesure où ces agents les traitent en leur nom personnel, sans être engagés vis-à-vis des compagnies par aucun contrat de louage de service et constituent au contraire l'exercice d'une profession distincte et sans caractère commercial dans le cas où l'agent d'assurances est le représentant attitré d'une ou plusieurs Compagnies;

Qu'en outre, les profits retirés de cette dernière profession sont soumis à l'impôt sur les traitements et salaires ou à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, selon que le contribuable agit comme un simple employé ou se comporte comme le gérant d'une entreprise (1).

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 20 Février 1925.

De même, avant la loi du 13 Juillet 1925, lorsqu'un expert comptable (im-

Il était malgré tout nécessaire que le législateur vint apporter à cette situation les modifications indispensables. C'est ce qu'a fait la loi du 13 Juillet 1925.

Régime de la loi du 13 Juillet 1925. — C'est l'article 12 de la loi du 13 juillet 1925, qui a réglé la situation du contribuable exerçant simultanément des professions relevant de cédules différentes. Cet article dont les dispositions sont applicables à partir du 1^{er} Janvier 1925, ne vise d'ailleurs que les contribuables tirant des revenus soit de l'exercice simultané d'un commerce ou d'une industrie et d'une profession non commerciale, soit d'un emploi salarié, d'une pension ou rente viagère et de l'exercice d'une profession non commerciale autre que l'exploitation d'une charge ou d'un office.

D'après cet article : Si un même contribuable exerce à la fois un commerce ou une industrie et une profession non commerciale, ses bénéfices professionnels seront totalisés pour être imposés suivant les règles propres à l'impôt sur les bénéfices commerciaux. D'autre part lorsqu'un même contribuable disposera à la fois de revenus provenant de traitements et salaires et d'une profession non commerciale à l'exception des charges et offices, les revenus de ces différentes catégories seront également totalisés pour être taxés suivant les règles appli-

posable à la cédule des bénéfices non commerciaux) a rempli en outre les fonctions de professeur dans une école de comptabilité, et contrôlé la comptabilité de trois sociétés anonymes (opérations soumises à l'impôt sur les traitements et salaires), il y a lieu de considérer à part pour taxer les uns dans la cédule des traitements et salaires, les autres dans la cédule des bénéfices non commerciaux, les appointements touchés de l'école et des sociétés anonymes, d'une part, et de l'autre les gains réalisés comme expert comptable (C. E. du 24 Juin 1927).

cables à l'établissement de l'impôt sur les traitements et salaires. Toutefois dans l'un et l'autre cas le montant total du revenu imposable après défalcation des abattements totaux ou partiels sera, conformément au dernier alinéa de l'article 12, divisé ensuite proportionnellement au montant des revenus de chaque catégorie, et chaque partie sera taxée d'après le taux spécial à la cédule dont elle relève (1 et 2).

Il s'en suit que :

1° Les majorations de droits pour défaut ou insuffisance de déclaration porteront uniquement sur l'impôt correspondant à la catégorie de revenus non déclarée ou partiellement dissimulée, les droits en sus devant être appliqués à la différence constatée entre la fraction de revenus taxables obtenue après redressement et celle qui résulterait du même calcul effectué en prenant pour base les éléments fournis par le contribuable.

2° Les déductions pour charges de familles seront appliquées distinctement à chaque catégorie de revenus, la limitation à 300 fr. (360 fr. avec le double-décime) du montant de la réduction par personne à la charge du contribuable devant dès lors jouer séparément pour chaque cédule (se reporter à la note 1 de la page précédente).

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1448 du 29 Août 1925 et note de la Direction Générale du 25 Juillet 1925.

(2) Le contribuable exerçant concurremment à sa profession principale d'agent d'assurances, celle, accessoire, d'agréé au Tribunal de Commerce, doit être assujéti à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux aussi bien pour le produit de sa charge d'agréé que pour les revenus qu'il retire de son portefeuille d'assurances, mais en ce qui concerne le produit de sa charge l'impôt doit être calculé dans les conditions et d'après le taux fixé pour le calcul des bénéfices commerciaux (loi du 31 Juillet 1917, article 31, dernier alinéa). J. O. du 30 Janvier 1926. Débats. Réponse à M. Petitjean, Député.

Des exemples permettent de se mieux représenter le fonctionnement du système ci-dessus indiqué.

1^{er} Exemple :

Contribuable ayant réalisé un bénéfice commercial de	30.000 fr.
Contribuable ayant réalisé un bénéfice non commercial de	10.000 fr.
Total.....	40.000 fr.

Suivant les règles exposées ci-dessus, ses bénéfices professionnels totalisés seront imposés suivant les règles propres à l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Il y a donc lieu de déduire du chiffre de 40.000 les abattements prévus pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices commerciaux ($\frac{3}{4}$ sur 1.500 et $\frac{1}{2}$ sur la fraction comprise entre 1.500 et 5.000 soit 2.875).

La somme imposable s'élève donc à $40.000 - 2.875 = 37.125$. Cette somme est à diviser proportionnellement au montant du revenu commercial et du revenu non commercial.

Ce qui donne : un revenu de $\frac{37.125}{40.000} \times 30.000 = 27.843,75$ à taxer au taux de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Un revenu de $\frac{37.125}{40.000} \times 10.000 = 9.281,25$ à taxer au taux de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Au cas où une insuffisance de 12.000 fr. aurait été relevée en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices commerciaux

donnant lieu à l'application de la majoration de 125 % le calcul des droits en sus se ferait ainsi :

Somme totale imposable d'après la déclaration $(18.000 + 10.000) - 2.875 = 25.125$ 00

Revenu taxable au titre des B. I. C. avant

redressement $\frac{25.125}{28.000} \times 18.000 = 16.151$ 00

Revenu taxable après

redressement $\frac{37.125}{40.000} \times 30.000 = 27.843$ 75

Différence à pénaliser : frs. 11.692 75

2^e Exemple : Contribuable ayant disposé :

1^o d'un salaire de 24.000 00

2^o d'un bénéfice non commercial de 6.000 00

Total..... 30.000 00 fr.

et dont la situation de famille est la suivante : marié, 2 enfants de moins de 18 ans à sa charge.

Aux termes de l'article 12 de la loi du 13 Juillet 1925, ses revenus doivent être totalisés pour être taxés suivant les règles propres à l'impôt sur les traitements et salaires. Les abattements auxquels il a droit sont les suivants :

3.000 fr. pour sa femme;

6.000 fr. pour ses enfants;

7.000 fr. d'abattement total;

1.000 fr. sur la fraction comprise entre 7.000 fr. et 9.000 fr., soit en tout 17.000 fr.

La somme imposable s'élève donc à 13.000 fr.

Suivant les règles exposées ci-dessus (art. 12 de la loi du 12 Juillet 1925) il y a lieu de diviser cette somme proportionnellement au montant du revenu non commercial et du revenu constitué par le salaire.

La somme à taxer aux taux des salaires s'élève donc à $\frac{13.000}{30.000} \times 24.000 = 10.400$.

Celle à taxer au taux de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux s'élève à $\frac{13.000}{30.000} \times 6.000 = 2.600$.

La circulaire de la Direction Générale des Contributions directes n° 1448 fait une remarque sur l'application des dispositions relatives à la totalisation des revenus provenant d'une part de traitements et salaires, et d'autre part d'une profession non commerciale. Elle s'exprime en ces termes : Il paraît conforme à l'intention du législateur que cette disposition ne puisse avoir pour effet de faire bénéficier les contribuables d'abattements plus élevés dans l'ensemble que ceux dont ils profitaient précédemment. Or, c'est ce qui se produirait si la nouvelle disposition était appliquée littéralement lorsque les revenus tirés par le contribuable de traitements et salaires ou pensions n'atteignent qu'un chiffre plus petit que le montant des déductions pour situation et charges de famille prévues en matière d'impôts sur les traitements et salaires. Alors, en effet, le contribuable bénéficierait sur l'ensemble des revenus provenant de son emploi, de sa pension ou de sa rente, et de sa profession non commerciale de l'abattement de 7.000 fr. augmenté des déductions pour situation et charges de famille, alors que dans le système précédemment

en vigueur, la somme totalement exonérée, n'aurait compris, en sus l'abattement de 7.000 fr., que le montant des traitements et salaires ou pensions inférieur au chiffre des déductions pour situation et charges de famille.

Pour éviter les répercussions qui viennent d'être indiquées, il y aura lieu de négliger les revenus provenant des traitements et salaires ou pensions qui seront inférieurs au montant des déductions pour situation ou charges de famille et s'il y a lieu de la déduction spéciale aux mutilés et de soumettre dans ce cas le contribuable à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, à raison des revenus de cette catégorie, dans les conditions habituelles.

C'est ainsi que dans le cas d'un contribuable marié et père de deux enfants ayant disposé d'un salaire de 15.000 francs et d'un revenu non commercial de 9.000 francs, il y aura lieu de négliger les traitements et salaires et de soumettre le contribuable à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Un autre cas particulier est à envisager. C'est celui du contribuable ayant disposé à la fois d'un revenu commercial et industriel, d'un revenu non commercial et d'un salaire, pension ou rente. Doit-on dans ce cas totaliser le revenu non commercial avec le revenu commercial ou le totaliser avec le salaire ? La circulaire de la Direction Générale des Contributions directes précitée nous indique : « qu'il y aura lieu d'effectuer le rattachement en tenant compte du degré de connexité plus ou moins accusé que les diverses professions du contribuable présenteront entre elles, soit par leur

nature, soit par les conditions dans lesquelles elles seront exercées. C'est ainsi que les bénéfices tirés de la profession d'agents d'assurances par un employé qui serait en même temps agent d'affaires, devront être rattachés aux profits du bureau d'affaires. Par contre, on cumulera avec le traitement les revenus réalisés du fait de la publication d'ouvrages par un professeur qui serait passible en outre de l'impôt sur les bénéfices commerciaux comme loueur d'appartements meublés.

De même « dans le cas d'un retraité exerçant une profession non commerciale et une profession commerciale on rapportera au montant de sa pension le revenu tiré par lui de la profession non commerciale, si elle présente plus de connexité avec l'emploi de l'intéressé avant sa mise à la retraite qu'avec les opérations de sa profession commerciale. Dans l'hypothèse contraire, c'est à l'impôt sur les bénéfices commerciaux que seraient rattachés les profits de la profession non commerciale ».

Régime applicable à partir du 1^{er} Janvier 1927. — Nous venons de voir ci-dessus que dans le cas d'exercice simultané d'une profession non commerciale et d'une profession commerciale, il y avait lieu de totaliser les revenus provenant des deux professions pour les imposer suivant les règles prévues en matière de bénéfices commerciaux, c'est-à-dire de retrancher du montant total du revenu les abattements partiels concernant cet impôt, de diviser ensuite la somme obtenue proportionnellement au montant des revenus de

chaque catégorie et de taxer chaque partie d'après le taux spécial à chaque cédula. Cette règle instituée par la loi du 13 juillet 1925, qui n'avait d'autre but que d'empêcher le contribuable de bénéficier des abattements de deux cédules n'a plus de raison d'être depuis qu'a été modifié par la loi du 4 Avril 1926 le mode de calcul des bénéfices industriels et commerciaux.

Le nouveau mode de calcul ne comportant plus en effet d'abattement; il y aura lieu désormais dans le cas d'exercice simultané d'une profession commerciale et d'une profession non commerciale de taxer les revenus de chaque catégorie distinctement d'après les règles applicables à chaque impôt cédulaire (1).

Aucune modification n'a, par ailleurs, été apportée aux règles étudiées précédemment et concernant le cas d'un contribuable exerçant simultanément une profession non commerciale et une profession salariée.

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions Directes, pages 13 et 14, n° 1472.

CHAPITRE II

DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

(Loi du 31 Juillet 1928, article 30)

Aux termes de l'article 126 de l'Instruction administrative du 30 Mars 1918, « les bénéfices divers classés dans la catégorie des bénéfices de professions non commerciales sont imposables à raison de leur montant net. Celui-ci est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ou plus généralement par l'acquisition du revenu (1) ».

Nous n'insisterons pas sur la notion de revenu qui exigerait une étude très longue et qui dépasserait le cadre de ce travail. Cette notion, en effet, est à la base du système fiscal français et ne peut être traitée toute entière à propos d'un impôt cédulaire en particulier. La question, très délicate d'ailleurs, a été exposée d'une façon détaillée par MM. Allix et Lecerclé dans leur « Traité de l'impôt sur le revenu » (1).

(1) Théorie du revenu, Allix et Lecerclé, tome I, page 164 et suivantes.

Nous nous bornerons à examiner ici la notion de revenu dans la mesure où elle est nécessaire pour permettre l'étude des règles de détermination du bénéfice imposable à la cédule non commerciale.

D'une manière générale on entend par revenu au point de vue fiscal le produit des capitaux ou droits mobiliers ou immobiliers et le fruit de l'activité professionnelle des contribuables (1).

Le revenu ainsi envisagé par l'Administration, c'est-à-dire en ce qui concerne la cédule que nous étudions, le fruit de l'activité professionnelle des redevables, constitue un revenu brut; ce revenu brut est représenté par le montant des recettes encaissées par ces redevables mais ce revenu brut n'est pas celui qui doit servir de base à l'impôt, ce doit être au contraire le revenu net qui est d'ailleurs le seul revenu véritable (2).

Ce revenu net s'obtient en déduisant du revenu brut les dépenses nécessaires « à l'acquisition ou à la conservation du revenu ». Il y a parfois des difficultés à discerner si une somme perçue fait partie du revenu brut et plus souvent encore si une dépense constitue une charge de la profession. La difficulté dont il est parlé en premier lieu se présente surtout dans le fait qu'on peut se demander parfois si le gain obtenu doit être considéré comme du revenu ou du capital. C'est précisément dans ce cas qu'il est utile de se reporter à la notion plus générale de revenu.

(1) J. O. du 1^{er} Janvier 1924. Débats, Sénat. Réponse à M. Milan, sénateur.

(2) Allix et Lecercle, tome I, page 171.

Pour discerner la véritable nature du gain en question il faudra considérer, comme MM. Allix et Lecercle l'indiquent dans leur traité (tome 1, page 179), si ce gain est susceptible de se renouveler, si, par suite, il provient d'une source durable, donc susceptible d'en produire encore, et enfin si cette source a été aménagée, aménagement qui prouve que ce n'est pas le hasard qui a donné naissance à ce gain. La question se pose par exemple dans le cas de la cession d'un brevet d'invention ou de la cession par un écrivain de ses droits d'auteur.

En l'absence de jurisprudence en cette matière (le Conseil d'Etat n'ayant pas encore statué sur les questions qui lui ont été soumises) (1), l'Administration estime que le produit de la cession d'un brevet constitue pour celui qui le cède un bénéfice professionnel. Elle se base pour cela sur le fait qu'en vendant ainsi son brevet l'inventeur ne fait que réaliser le produit de son activité professionnelle, agissant ainsi dans les mêmes conditions que l'écrivain ou l'artiste qui vendent l'œuvre qu'ils ont créée et qui perçoivent en retour, l'un des droits d'auteur, l'autre un prix de vente (2). (Pages 43, 44 et suivantes).

Nous avons indiqué plus haut d'une manière approfondie notre opinion sur ce point et nous n'y reviendrons pas.

Par ailleurs l'Administration prétendait primitivement, qu'il y avait lieu d'assujettir à l'impôt le bénéfice réalisé

(1) J. O. du 27 Mai 1926. Réponse à M. Jacquy, député.

(2) J. O. du 23 Avril 1926. Réponse à M. de Chammard, député et J. O. du 23 Avril 1926. Réponse à M. Léon Bérard, député.

(après déduction des frais) dans la cession d'un office ministériel (1) tandis qu'il apparaît nettement (et c'est dans ce sens que s'est prononcée la jurisprudence) qu'il s'agit en l'espèce d'une augmentation en capital et non d'un revenu, en raison précisément du caractère exceptionnel de l'opération et de l'aliénation de la source. Il est évident qu'inversement la perte qui pourrait être éprouvée dans le cas envisagé devrait être considérée comme une perte en capital non susceptible de diminution.

La décision dont il vient d'être parlé a été prise par analogie avec les bénéfices commerciaux.

Pour la détermination du revenu brut et contrairement à la théorie de l'Administration qui consistait à faire état, conformément aux règles de la comptabilité, de toutes les recettes liquidées au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition (en ce sens réponse à M. Mandillon, député, J. O. du 31 Mars 1926), le Conseil d'Etat (2) a décidé que pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, il convenait de retenir seulement les sommes réellement encaissées au cours de l'année précédant celle de l'imposition, sans qu'il y ait lieu de rechercher si les opérations auxquelles se rapportent ces sommes ont été effectuées pendant la dite année ou au cours d'années antérieures.

Bénéfice net. — Quand on possède le montant du revenu

(1) J. O. du 4 Mai 1924. Réponse à M. Taurines, député.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 30 Juin 1926.

brut, il faut pour en tirer le bénéfice net qui servira de base à l'imposition en déduire les dépenses professionnelles.

L'Instruction du 30 Mars 1918, article 126 nous dit :

« Les dépenses déductibles sont de nature très variable, suivant la profession ou l'exploitation envisagée ». Elle énumère d'ailleurs celles qui se rencontrent le plus souvent : le loyer des locaux spécialement affectés à l'exercice de la profession, les frais d'entretien, d'éclairage et de chauffage de ces locaux, la rémunération des employés, aides ou collaborateurs, les frais de bureau, de déplacement, d'encaissement des notes d'honoraires ou factures, etc... Parmi les frais de déplacement se placent évidemment les frais d'auto pour les contribuables dont la profession nécessite l'emploi d'une voiture; ces frais d'auto comprennent, outre les frais de combustible (essence, huile), d'autres frais tels que : usure des pneus, etc..., le salaire du chauffeur le cas échéant, l'amortissement de la voiture, les impôts qui la frappent, les assurances contractées, les réparations effectuées.

De même dans les frais de bureau doit figurer : le prix d'abonnement aux revues.

Pour un médecin on doit considérer comme une dépense professionnelle l'achat d'instruments.

Doit-on faire entrer dans la liste des frais professionnels, les cotisations versées à un syndicat ou à une association professionnelle ? Il nous paraît que ces cotisations, versées à un groupement corporatif dont le but doit être la défense des intérêts professionnels des membres, peuvent être consi-

dérées comme une dépense se rattachant à l'exercice de la profession.

Les frais de téléphone, de domesticité sont aussi à admettre en déduction.

Pour les artistes en particulier qui sont tenus à certaines dépenses (transport, hôtel, publicité, garde robe, maquillage, etc...), de caractère professionnel, l'Administration accepte, sans exiger de justifications spéciales, des déductions n'excédant pas 30 % du montant brut des rémunérations (1).

L'Administration a fait connaître (2), dans une réponse du Ministre des Finances que les impôts de l'année précédente doivent être retranchés du revenu brut de chaque cédule au point de vue de l'assiette des impôts cédulaires. Parmi ces impôts dont la déduction peut être effectuée on peut citer l'impôt cédulaire relatif à la profession envisagée, la patente et toutes taxes relatives à l'exercice de la profession.

Il a été jugé par le Conseil d'Etat (3) que les dépenses faites chaque année par les assujettis en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu passible de l'impôt, doivent, dans la mesure où elles sont spécialement nécessitées par l'exercice de la profession, être intégralement déduites des indemnités ou émoluments perçus au cours de la même année; que devaient être intégralement déduites même les dépenses concernant des acquisitions qui ne sont pas destinées à se renouveler annuellement et qu'il n'y avait pas

(1) Note circulaire de la Direction générale des contributions directes du 12 Février 1927.

(2) J. O. du 6 Mai 1919.

(3) Arrêt du Conseil d'Etat du 10 Août 1926.

lieu de limiter cette déduction à une somme correspondant à l'amortissement de l'objet acquis. Spécialement il est reconnu que l'achat d'un mobilier de bureau effectué par un assujetti, a le caractère d'une dépense nécessitée par l'exercice de la profession, et que le prix d'achat de ce mobilier peut être intégralement déduit des revenus de l'année au cours de laquelle cet achat a été effectué.

La Direction générale des Contributions directes a donné sur l'évaluation des dépenses professionnelles en matière d'impôts cédulaires son sentiment, dans une note en date du 24 Mars 1926. Elle rappelle « que les impôts cédulaires professionnels dont sont redevables les courtiers et intermédiaires ou représentants de commerce ne doivent porter que sur le produit des courtages, commissions ou allocations perçus, déduction faite des dépenses nécessitées directement par l'exercice de la profession » et elle ajoute : « Il a été fait observer en particulier par certains groupements, courtiers d'assurances notamment, que leurs ressortissants, pour acquérir, conserver et développer leur clientèle, sont tenus à certaines dépenses telles que frais de voiture, de restaurant, de café, gratifications dont le caractère professionnel n'est pas contestable et dont le total atteint parfois un chiffre élevé, mais dont la justification précise est pratiquement impossible; ces observations sont fondées en principe et il convient, par suite, de ne pas refuser systématiquement d'admettre la déduction des frais de l'espèce pour le seul motif que leur montant n'est pas justifié par la production de documents probants, et il y a lieu, au contraire, d'en tenir compte pour la fixation du revenu imposable dans la

mesure où les dépenses dont la déduction est demandée sont en rapport avec la nature et l'importance des opérations effectuées.

Il est de règle d'admettre de même, les versements en vue de la constitution de pensions de retraite (1); ceci par assimilation avec le régime des traitements et salaires. Mais il ne faut pas, qu'il s'agisse, dans ce cas, d'un placement qui serait un emploi du revenu; les versements doivent donc être modiques pour constituer une retraite semblable à celle d'un fonctionnaire de situation sociale équivalente.

Par contre, la déduction du loyer des appartements particuliers, des frais de maison, des gages de la domesticité privée et de toute dépense d'ordre personnel ne doit pas être admise. C'est ainsi que les intérêts d'une dette hypothécaire, l'impôt foncier et la taxe sur les chiens ne constituent pas des charges professionnelles susceptibles d'être retranchées des recettes pour la détermination du bénéfice imposable (2).

La loi du 31 Juillet 1917 a disposé que « le bénéfice imposable à la cédule des bénéfices non commerciaux était constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession » et nous avons dit plus haut (page 106) que pour déterminer le chiffre des re-totales il y avait lieu de ne considérer que les recettes effectivement perçues, les sommes réellement encaissées par les intéressés ou mises à leur disposition, que, par suite, on

(1) J. O. du 18 Février 1927. Débats Chambre. Réponse à M. Marcel Astier, député.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 8 Juin 1923.

devait laisser de côté les sommes restant dûes. C'est en vérité la règle qu'a voulu instituer le législateur et son intention a été dictée par le fait que dans les professions qui ressortissent à la cédule non commerciale il n'est pas de règle de tenir une comptabilité selon les principes prévus en matière commerciale. Mais il apparaît nettement, que le législateur, en votant ce texte de loi, n'a pas entendu instituer une règle formelle excluant toute autre manière de déterminer le chiffre imposable. Son but a été de prescrire que c'était uniquement le bénéfice net qui devait être retenu. Il va de soi que dans tous les cas où les modalités d'exercice de la profession permettent la tenue d'une comptabilité des recettes et des dépenses, dès leur liquidation avant paiement effectif, et à plus forte raison dans le cas où les règlements prescrivent la tenue de cette comptabilité, il y a lieu de retenir les résultats de cette dernière pour la détermination du bénéfice imposable à la cédule.

Comme conséquence, l'Administration a décidé que les notaires devaient être imposés d'après leur bénéfice net déterminé selon les principes de la comptabilité, c'est-à-dire en tenant compte de toutes les recettes et dépenses liquidées dans l'année, qu'elles aient ou non fait l'objet d'un paiement effectif, sauf bien entendu à admettre en déduction pour les créances de recouvrement incertain telles provisions qui seraient reconnues justifiées (1).

Cette solution a été confirmée par la loi du 13 Juillet

(1) J. O. du 30 Décembre 1924. Réponse à M. Palmade, député.

1925 qui dans son article 8 prévoit « que les redevables de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux qui sont astreints par les règlements à la tenue d'une comptabilité, doivent la représenter à toute réquisition du contrôleur à l'appui des énonciations de leur déclaration ». Mais il est bien entendu que les effets de cette disposition ne doivent pas être étendus aux professions qui ne sont pas visées par cet article; c'est ainsi qu'on ne pourrait exiger d'un directeur d'établissement d'enseignement privé qu'il produise sa comptabilité (1).

(1) J. O. du 26 Septembre 1926. Débats, Chambre. Réponse à M. Cadic, député.

CHAPITRE III

PERSONNES IMPOSABLES BASES D'IMPOSITION

(Loi du 31 Juillet 1917, article 30)

« L'impôt est établi au nom des personnes qui ont réalisé les bénéfices imposables. La base de l'imposition annuelle est formée par le bénéfice net de l'année précédente, déterminé en comparant les recettes obtenues et les dépenses effectuées pendant la dite année » (1).

On impose donc en 1927, les bénéfices réalisés dans le courant de l'année 1926, mais il n'est pas nécessaire que la profession ait été exercée pendant toute l'année; si elle n'a été exercée que pendant quelques mois on impose les bénéfices réalisés au cours de ces quelques mois; le fait donc qu'un contribuable aurait cessé l'exercice de sa profession au cours d'une année déterminée n'est pas de nature à faire obstacle à ce qu'il soit imposé l'année suivante (2).

(1) Instruction administrative du 30 Mars 1918. Article 127.

(2) J. O. du 7 Avril 1923. Réponse à M. Henri Avril, député.

De plus, ne sont imposables que les personnes qui sont domiciliées en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition et elles sont *imposables à raison de la totalité des revenus réalisés pendant l'année précédente soit en France, soit à l'étranger*.

Ce régime diffère de celui qui est prévu pour l'impôt sur les bénéfices commerciaux, qui ne porte que sur les bénéfices réalisés en France (1). Il s'en suit qu'un contribuable qui quitte la France ou qui décède avant le 1^{er} janvier ne peut être imposé à la cédule.

Il faut remarquer aussi que l'impôt est dû aussi bien par les étrangers que par les Français.

Nous avons dit au début de ce chapitre que l'impôt était établi au nom des personnes qui ont réalisé les bénéfices imposables, mais les personnes peuvent être physiques ou morales. Les règles applicables aux personnes physiques le sont-elles également aux collectivités ? Le Conseil d'Etat (2) examinant le cas d'une Société en nom collectif ayant pour objet l'exploitation de toutes affaires de représentation et dont les opérations avaient un caractère non commercial, a jugé que sous la législation antérieure à la loi du 30 Juin 1923 cette Société était imposable personnellement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux lorsqu'elle avait une personnalité distincte de celle des membres qui la composaient. Une circulaire de la Direction Générale des Contribu-

(1) J. O. du 13 Octobre 1922. (Réponse du Ministre des Finances à une question écrite posée par un Parlementaire.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 11 Avril 1924.

tions Directes en date du 21 Janvier 1924 a examiné la situation au regard de l'impôt, des contribuables se livrant en Société à l'exercice d'une profession non commerciale. Après avoir rappelé les termes de l'arrêt du Conseil d'Etat précité elle conclut que les membres des Sociétés de l'espèce ne pouvaient, antérieurement à la loi de 1923, être imposés séparément pour leur part respective et devaient ainsi être traités sur ce point comme des Sociétés de personnes poursuivant un but commercial. Mais elle indique d'autre part, qu'ainsi que l'a fait connaître la circulaire de la Direction Générale des Contributions Directes du 23 Août 1924, n° 1404, l'article 11 de la loi du 30 Juin 1923 a modifié les règles d'imposition applicables à ces dernières Sociétés (à but commercial) disposant ainsi que dans les Sociétés en nom collectif, chacun des associés est personnellement assujéti à l'impôt sur les bénéfices commerciaux pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la Société et que d'autre part dans les Sociétés en commandite simple l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective des bénéfices, la fraction de ces bénéfices revenant aux commanditaires restant imposable au nom de la Société.

Elle en déduit que par analogie, le bénéfice de ces dispositions doit être étendu aux Sociétés qui, exerçant une profession non commerciale, sont constituées sous la forme, soit de Sociétés en nom collectif, soit de Sociétés en commandite simple.

Par suite dans ces Sociétés, chacun des associés en nom

collectif ou des associés commandités doit être distinctement assujetti à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, pour la part qui lui échoit dans les profits sociaux et bénéficier par conséquent, le cas échéant, des réductions auxquelles lui donnent droit ses charges de famille; l'impôt de chacun des associés étant d'ailleurs établi au siège de la Société conformément aux règles admises pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, et seules les Sociétés en commandite simple devant figurer au rôle nominativement, et uniquement pour la fraction des bénéfices qui revient aux commanditaires (1 et 2).

(1) Circulaire de la Direction Générale des Contributions directes n° 1421 du 21 Juillet 1924.

(2) Les représentants de commerce, associés en nom collectif, qui opèrent pour le compte de plusieurs maisons sans s'engager eux-mêmes, mais qui conservent la liberté de leurs agissements à l'intérieur d'un rayon déterminé et qui sont rémunérés par les maisons dont ils placent les produits doivent, ainsi qu'il résulte des indications contenues dans la réponse n° 5758 (J. O. du 9 mars 1921), être soumis non pas à l'impôt sur les B. C. mais le cas échéant à l'impôt sur les B. N. C. Cet impôt doit être établi au nom de chacun des associés pour sa part respective dans les bénéfices sociaux. (J. O. du 22 Août 1925. Débats. Réponse à M. Ernest Couteaux, Député).

Une société de représentants régulièrement constituée a une personnalité propre, ne peut être considérée comme exerçant une profession salariée et les associés doivent lorsqu'ils ne font pas d'opérations commerciales pour leur compte, être soumis à l'impôt sur les B. N. C. Cet impôt doit être établi au nom de chacun des associés pour sa part respective dans les bénéfices sociaux. J. O. du 27 Avril 1926 et J. O. du 22 Août 1925.

CHAPITRE IV

LIEU D'IMPOSITION

Régime antérieur à la loi du 4 Avril 1926. — Aux termes de l'article 32 de la loi du 31 Juillet 1917 (Instruction du 30 Mars 1918, article 128) l'impôt était dû comme en matière d'impôt général sur le revenu, dans la commune où le contribuable avait son domicile au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. C'est ainsi que trois agents d'assurances passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, représentant une Compagnie et agissant conjointement, mais ne pouvant être liés entre eux par aucun acte de Société étaient imposables distinctement chacun pour ses propres bénéfices professionnels dans la commune de leur domicile respectif sous déduction de l'abattement à la base qui y était applicable (1).

Régime de la loi du 4 Avril 1926. — L'article 14 de la loi

(1) J. O. du 14 Mai 1922. Réponse à M. Betoulla, député.

du 4 Avril 1926 applicable à partir du 1^{er} janvier 1927, en l'absence de dispositions à ce sujet, a modifié cette manière de voir et décidé que l'impôt sur les bénéfices non commerciaux serait établi dorénavant au lieu de l'exercice de la profession ou, le cas échéant, du principal établissement. Interprétant cette disposition, la circulaire de la Direction générale des Contributions Directes n° 1472 du 25 Septembre 1926, indique que si un contribuable possède des locaux professionnels à des adresses différentes, il n'en doit pas moins être imposé une seule fois sur la totalité de ses bénéfices professionnels et elle remarque, que la loi du 4 Avril 1926 n'ayant pas modifié l'article 34 de la loi du 31 Juillet 1917 qui prescrit que la déclaration des bénéfices non commerciaux doit être adressée au contrôleur du lieu du domicile, cette règle continue d'être applicable et que le contrôleur en question devra faire parvenir une copie de la déclaration à son collègue du lieu de l'exercice de la profession, pour lui permettre d'établir l'impôt cédulaire. Inversement d'ailleurs, ce dernier devra faire connaître à celui du domicile les bases de l'imposition qu'il a établie pour assurer la concordance entre l'impôt général sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Cas particulier du cumul de revenus provenant de sources différentes. — Dans le cas de cumul de bénéfices commerciaux et de bénéfices non commerciaux, en application de l'article 12 de la loi du 13 Juillet 1925 et conformément aux règles applicables en matière de bénéfices commerciaux les revenus provenant de la source non commerciale devaient

être taxés non plus au domicile, mais au siège de la Direction de l'exploitation commerciale, le contrôleur du lieu du domicile transmettant à son collègue la copie de la déclaration des bénéfices non commerciaux (1).

Ce régime n'est plus applicable à partir du 1^{er} janvier 1927.

Dans le cas de cumul de bénéfices non commerciaux et de traitements et salaires, il y a toujours lieu de faire application des dispositions de l'article 12 de la loi du 13 Juillet 1925 (voir circulaire 1448). En vertu de cet article, lorsqu'une même personne dispose de revenus provenant de traitements et salaires et d'une profession non commerciale, à l'exception des charges et offices, les revenus des deux catégories doivent être totalisés pour être taxés suivant les règles applicables aux traitements et salaires. Dans ce cas, les revenus non commerciaux sont imposés au lieu du domicile avec les traitements et salaires; il va de soi que le contrôleur du lieu du domicile doit en prévenir son collègue du lieu d'exploitation des bénéfices non commerciaux.

(1) Circulaire de la Direction Générale des Contributions directes n° 1448 en date du 29 Août 1925.

CHAPITRE V

CALCUL DE L'IMPOT

L'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales présente une particularité très importante en ce qui concerne la taxation. A ce point de vue il existe une différence absolue entre le mode de calcul employé à l'égard des bénéfices qui proviennent de l'exploitation des charges et offices et celui appliqué aux bénéfices provenant des professions libérales ou de toutes autres professions dont les bénéfices sont à ranger dans la cédule non commerciale. Cette différence repose sur le fait qu'on a considéré l'exploitation d'une charge ou d'un office comme se rapprochant sensiblement de l'exercice d'une profession commerciale. En effet, comme le prix d'un fonds de commerce, le prix d'achat d'une charge et d'un office est élevé et les bénéfices que l'on retire de cette exploitation sont par suite des revenus mixtes assimilables au regard de l'impôt cédulaire aux revenus provenant d'un commerce ou d'une industrie.

Aussi la loi a-t-elle décidé qu'ils seraient taxés de la mê-

me façon (1) que les bénéfices industriels et commerciaux, tandis que les revenus des autres professions relevant de la cédula, devant être considérés comme des revenus du travail, supporteraient le même tarif que les revenus des traitements et salaires.

Si les tarifs ont varié à maintes reprises, cette distinction entre les revenus des charges et offices et les autres professions de la cédula non commerciale au point de vue de la taxation a subsisté, et nous étudierons dans deux sections distinctes le mode de taxation applicable à chacune de ces deux catégories.

Le délai pendant lequel l'Administration peut établir des impositions supplémentaires ne prenant fin qu'à l'expiration de la 5^e année suivant celle pour laquelle l'impôt est dû, il est nécessaire de ne pas se borner à indiquer les tarifs actuellement en vigueur et d'indiquer les tarifs susceptibles d'être appliqués pour les impositions supplémentaires.

Pour permettre de suivre dans leur ensemble les diverses modifications subies par les tarifs, nous remonterons jusqu'à l'origine en indiquant pour commencer les tarifs institués par la loi organique de 1917.

SECTION A. — *Taxation des bénéfices des professions non commerciales en général.*

Nous remarquerons que jusqu'en 1923 il y a identité ab-

(1) Les revenus des charges et Offices présentent ainsi que ceux des professions industrielles et commerciales, le caractère de revenus mixtes du capital et du travail et le législateur a estimé qu'ils devaient être soumis à un mode de taxation uniforme. (J. O. du 21 Janvier 1925. Débats, Chambre. Réponse à M. Adolphe Girod, député).

solue entre le mode de taxation de cette catégorie de bénéfices et celui applicable aux traitements et salaires. Toutes deux bénéficiaient des mêmes abattements à la base et du même taux, les abattements variant en raison de la population. La loi du 30 Mars 1923 si elle a laissé subsister pour ces deux cédules l'identité de régime en ce qui concerne les abattements à la base et le taux, a créé en faveur des traitements et salaires une disposition spéciale qui se traduit par l'application de déductions à la base pour les contribuables qui ont des charges de famille et pour les mutilés. C'est ainsi qu'un *salarié* a droit, en plus de l'abattement à la base, à la déduction d'une certaine somme s'il est marié, à la déduction d'une autre somme en outre pour chacun de ses enfants et à une déduction pour chacune des personnes à sa charge (ascendants). *Aucune déduction à la base pour situation de famille n'a été créée par contre pour les professions non commerciales.*

Ceci dit, examinons en particulier le mode de taxation des bénéfices provenant de ces professions, sous les divers régimes institués par les lois successives :

1° Régime de la loi du 31 Juillet 1917. Article 31. — L'impôt ne porte que sur la fraction du bénéfice net qui dépasse une somme fixée comme il suit, d'après le lieu de l'imposition :

1.500 frs dans les communes de moins de 10.000 habitants (population municipale à l'exclusion de celle comptée à part).

2.000 frs dans les communes de 10.001 à 100.000 habitants.

2.500 frs dans les communes de plus de 100.000 habitants.

3.000 frs à Paris, dans le département de la Seine et dans les communes situées dans un rayon de 25 kilomètres des fortifications de Paris.

En outre, la fraction du bénéfice imposable comprise entre la somme exemptée et 5.000 francs est comptée seulement pour moitié. L'impôt est calculé d'après le taux de 3,75 % (1).

2° Régime de la loi du 25 Juin 1920. Article 1^{er}. — L'impôt ne porte que sur la partie du bénéfice net dépassant la somme de :

4.000 frs si le contribuable est domicilié dans une commune de 50.000 habitants et au-dessous.

5.000 francs si le contribuable est domicilié dans une commune de plus de 50.000 habitants ou située dans un rayon de 15 kilomètres à partir du périmètre de la partie agglomérée d'une commune de plus de 50.000 habitants.

6.000 frs si le contribuable est domicilié à Paris ou dans une commune de la banlieue située dans un rayon de 25 kilomètres à partir du périmètre de l'octroi de Paris.

En outre, pour le calcul de l'impôt, la fraction du revenu imposable comprise entre le minimum exonéré et la somme

(1) Instruction Administrative du 30 Mars 1918. Article 129.

de 8.000 frs est comptée seulement pour moitié. Le taux de l'impôt est fixé à 6 %. Cette disposition est applicable à partir du 1^{er} janvier 1920 (article 11).

L'article 4 de la loi du 31 juillet 1920 a décidé d'autre part que les communes où le prix des denrées de première nécessité et des loyers d'habitation, est aussi élevé que dans les communes situées dans un rayon de 15 kilomètres de l'agglomération des villes de plus de 50.000 habitants ou dans la banlieue de Paris, pourraient être assimilées à ces dernières communes pour l'application de l'impôt sur les salaires. Cet article ne vise que les traitements et salaires, mais étant donné l'analogie que l'impôt sur les bénéfices non commerciaux présente tant au point de vue de la nature des revenus frappés, que du mode de taxation, avec l'impôt sur les traitements et salaires, on admet que les communes visées dans l'article précité doivent profiter des mêmes avantages pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (1).

Régime spécial aux régions libérées. — Loi du 16 Juillet 1921. — Cette loi a décidé qu'aucun impôt cédulaire ne serait réclamé pour 1919 et que les impôts cédulaires dûs au titre des années 1920 à 1923 seraient établis en majorant de 100 % pour 1920, de 75 % pour 1921, de 50 % pour 1922 et de 25 % pour 1923, le montant des exemptions totales ainsi

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes, n° 1353 du 14 Février 1921.

que les limites des déductions partielles applicables pour le calcul de l'impôt (voir article 4) (1).

3° Régime de la loi du 30 Mars 1923. Article 7. — Applicable à partir du 1^{er} janvier 1923. — C'est cette loi qui a institué pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires des déductions en faveur des contribuables mariés, ayant des charges de famille ou mutilés de guerre. Elle a fixé aussi pour cet impôt de nouvelles limites d'exemption à la base. L'article 7 de la loi du 30 Mars 1923 a étendu à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux les nouvelles limites. Aux termes du dit article l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ne doit atteindre à partir du 1^{er} janvier 1923, que la fraction du bénéfice net excédant :

6.000 francs dans les communes de 500.000 habitants et au-dessous ;

6.500 francs dans les communes de plus de 500.000 habitants (Lyon et Marseille) ;

7.000 francs dans le département de la Seine.

L'impôt dont le taux n'est pas modifié doit continuer à être calculé en comptant pour moitié la fraction du revenu comprise entre le minimum exonéré et la somme de 8.000 francs (2).

Dispositions spéciales aux régions libérées. — Conformé-

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1366 du 15 Novembre 1921.

(2) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1400 du 2 Mai 1923.

ment aux dispositions que renferme l'article 4 de la loi du 16 Juillet 1921, les nouvelles limites d'exemption applicables en 1923 pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux doivent être majorées de 25 % à l'égard des contribuables susceptibles de bénéficier du régime transitoire institué par la dite loi. La somme complètement affranchie de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux dont ces contribuables pourront être redevables, au titre de la présente année, s'élève dès lors à 7.500 francs, la portion de leur revenu imposable comprise entre cette limite et la somme de 10.000 francs étant comptée pour moitié (1).

4° Double décime — Loi du 22 Mars 1924. Articles 3 et 4.

— En addition aux recettes prévues par la loi du 30 Juin 1923 et dont la loi du 28 Décembre 1923 a autorisé la perception pendant l'année 1924, l'article 3 de la loi du 22 Mars 1924 a institué un double décime sur tous les impôts, droits et taxes, recouvrés au profit de l'Etat sous réserve d'exceptions limitativement stipulées.

Le double décime ne doit être calculé en matière de contributions directes que sur le montant des droits simples et en principal. Il ne doit donc pas porter sur les majorations d'impôts qui sont perçues en addition aux droits simples, et n'est dès lors applicable ni aux majorations, pénalités, droits en sus qui sanctionnent les omissions ou insuffisances de déclaration en matière d'impôt cédulaire sur les revenus.

(1) Circulaire 1400 du 2 Mai 1923.

En outre le double décime est applicable à partir du 1^{er} janvier 1924, mais n'étant prévu que pour 1924, il ne peut pas porter sur des impôts sur les revenus établis au titre d'années antérieures à 1924 (1).

Le taux de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, majoré du double décime équivaut donc à 7,20 %.

5° Loi du 13 Juillet 1925. Article 7. — Cette loi a étendu aux bénéfices non commerciaux les modifications apportées aux abattements totaux et partiels prévus pour les traitements et salaires. Elle a disposé qu'à partir du 1^{er} janvier 1925 et sans distinction de communes, l'impôt ne porterait que sur la partie du bénéfice net dépassant la somme de 7.000 francs et qu'en outre, pour le calcul de l'impôt, la fraction comprise entre le minimum exempté et 9.000 francs serait comptée pour moitié seulement (2).

(Ajoutons que le double décime a été maintenu pour 1925 et 1926).

6° Loi du 4 Décembre 1925. Article 2. — Cette loi a décidé que les rôles des Contributions Directes émis ou à émettre au titre de l'année 1925 seraient majorés en ce qui concerne la part de l'Etat. Elle a fixé le taux de cette majoration à 25 % en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions Directes, numéro 1422 du 31 Juillet 1924.

(2) Note circulaire de la Direction Générale des Contributions Directes du 27 Juillet 1925 et circulaire de la même direction générale du 29 Août 1925, n° 1448.

Toutefois elle a exempté de cette surtaxe de 25 % les cotisations normales inférieures à 100 francs (1) et (2).

Régime spécial à l'Alsace-Lorraine. — Le taux de majoration ci-dessus indiqué comporte des réductions en faveur des contribuables de certaines communes des départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle pour tenir compte de l'importance des impôts locaux que supportent ces contribuables. Ces réductions ont fait l'objet de l'article 1^{er} de la loi du 6 Juillet 1926 et ont été ainsi aménagées : Dans les communes où la quotité des centimes départementaux et communaux atteint au moins 200 centimes pour l'année 1925, la réduction est d'un quart, le taux applicable se trouvant dès lors ramené à 18,75 % pour l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ; dans les communes où la quotité des centimes locaux est comprise entre 150 et 200 centimes, la réduction est d'1/8 le taux atteignant alors 21,875 % pour l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (3).

7° Loi du 4 Avril 1926. Article II. — Le taux de l'impôt a été fixé par cette loi à 8 % ; l'impôt calculé conformément

(1) Note circulaire de la Direction générale du 31 Août 1925.

(2) Les majorations exceptionnelles instituées par l'art. 2 de la loi du 4 Décembre 1925 doivent, aux termes mêmes de cet article, porter sur les impositions comprises dans les rôles établis au titre de l'année 1925, or le montant de la pénalité de 12,5 % qui est encourue dans les cas de déclaration tardive constitue un élément de l'imposition portée au rôle. La majoration exceptionnelle doit donc être appliquée au montant de cette pénalité dans les mêmes conditions qu'au principal de l'impôt (J. O. du 31 Mars 1926, Réponse à M. Ameline, député).

(3) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 26 Juillet 1926.

aux dispositions précédemment votées (loi du 31 Juillet 1917 — loi du 25 Juin 1920, puis la loi du 30 Mars 1923 et ensuite la loi du 13 Juillet 1925) ne devant pas supporter le double décime institué par la loi du 22 Mars 1924 (1). Cette disposition devait être applicable à partir du 1^{er} janvier 1927; mais elle n'a pu recevoir son application puisque la loi du 3 Août est venue la modifier.

8° Régime actuel — Loi du 3 Août 1926. Article 23. — Cette loi a porté le taux de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux à 12 % sans décimes. En outre, les nouveaux abattements partiels prévus en faveur de l'impôt sur les traitements et salaires ont été rendus applicables à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. En conséquence, la fraction du revenu comprise entre 7.000 et 10.000 frs ne doit être comptée que pour $1/4$; la fraction du revenu comprise entre 10.000 et 20.000 francs ne doit être comptée que pour $1/2$ et la fraction du revenu comprise entre 20.000 et 40.000 francs ne doit être comptée que pour $3/4$.

Ce nouveau mode de calcul est applicable à partir du 1^{er} janvier 1927 (article 26 de la loi du 3 Août 1926) (2).

SECTION B. — *Taxation des Charges et Offices.*

Les bénéfices des charges et offices sont soumis au même

(1) Note circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 10 Avril 1926.

(2) Circulaire de la Direction générale n° 1472 du 25 Septembre 1926.

mode de taxation que ceux des professions industrielles et commerciales (1).

Aux termes de la loi du 31 Juillet 1917, l'impôt était calculé de la façon suivante :

la portion du bénéfice imposable n'excédant pas 1.500 francs était comptée seulement pour $1/4$;

la portion du bénéfice imposable comprise entre 1.500 et 5.000 francs n'était comptée que pour moitié et le surplus pour l'intégralité. Le taux était de 4,5 pour %.

Loi du 25 Juin 1920. — Cette loi n'a pas apporté de modifications aux règles de taxation, mais elle a porté le taux à 8 % à partir du 1^{er} janvier 1920 (2).

Remarque : Les dispositions spéciales prévues par la loi du 16 Juillet 1921 pour les régions libérées étaient applicables dans la taxation des revenus de charges et offices selon les règles prévues en matière de bénéfices commerciaux.

Loi du 22 Mars 1924. — Cette loi a majoré de 2 décimes et demi le montant de l'impôt à partir du 1^{er} janvier 1924.

De ce fait le taux s'est trouvé porté à 9,60 % à partir de la date en question.

Ainsi que nous l'avons dit plus haut, le double décime portait sur les droits simples et en principal à l'exclusion des

(1) Instruction du 30 Mars 1918. Article 129.

(2) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1345 du 29 Août 1920.

majorations, pénalités, droits en sus. Ajoutons qu'il a été appliqué en 1925 et 1926.

Loi du 4 Décembre 1925. — La quotité de la majoration subie par le montant de l'impôt pour l'année 1925, par suite des dispositions de la loi du 4 décembre 1925 est de 50 % pour les bénéfices commerciaux et les charges et offices, cette majoration ne s'appliquant dans ce cas qu'aux cotes supérieures à 50 francs.

Loi du 4 Avril 1926. — L'article 9 de la loi du 4 Avril 1926 a complètement modifié ce mode de calcul de l'impôt et a institué le système suivant :

1° — Les bénéfices ne dépassant pas 50.000 francs sont divisés en catégories, chaque catégorie comportant le même chiffre d'impôt.

2° — Pour les bénéfices supérieurs à 50.000 francs, le taux de l'impôt est fixé à 10 % du montant du bénéfice, toute fraction de ce montant inférieure à 1.000 francs devant être négligée.

Le taux fixé par la loi du 4 Avril 1926, applicable à partir du 1^{er} janvier 1927 seulement, a été modifié par les dispositions actuellement en vigueur et qui résultent de la loi du 3 Août 1926, *article* 23. Cette loi a majoré les tarifs de cinquante pour cent.

En conséquence, les bénéfices dépassant 50.000 francs sont désormais taxés au taux de 15 %, les fractions de revenu inférieures à 1.000 francs étant négligées.

Quant aux bénéfices n'excédant pas 50.000 francs ils doivent être taxés d'après le tarif ci-après :

TARIF

Bénéfices inférieurs ou égaux à 800 francs.	Impôt	22 fr. 50
» compris entre 801 et 1.500 »	»	45 »
» » » 1.501 et 3.000 »	»	150 »
» » » 3.001 et 5.000 »	»	300 »
» » » 5.001 et 7.000 »	»	750 »
» » » 7.001 et 10.000 »	»	1.050 »
» » » 10.001 et 15.000 »	»	1.500 »
» » » 15.001 et 20.000 »	»	2.250 »
» » » 20.001 et 25.000 »	»	3.000 »
» » » 25.001 et 30.000 »	»	3.750 »
» » » 30.001 et 35.000 »	»	4.500 »
» » » 35.001 et 40.000 »	»	5.250 »
» » » 40.001 et 45.000 »	»	6.000 »
» » » 45.001 et 50.000 »	(1) »	6.750 »

Réductions pour charges de famille.

La règle de la réduction pour charges de famille qui est commune à tous les impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu a été instituée dans un but d'équité et pour encourager le développement de la natalité française. C'est l'article 52 de la loi du 31 Juillet 1917 qui l'a étendue aux impôts cédulaires.

Aux termes de l'Instruction du 30 Mars 1918 (article 142) « tout contribuable a droit sur chacun des impôts cédulaires et en particulier sur l'impôt sur les bénéfices non commerciaux à une réduction calculée d'après le nombre des personnes à sa charge ». Dans un paragraphe spécial nous étudierons ce qu'on entend par personnes à charge.

(1) Circulaire 1472 du 25 septembre 1926.

Personnes à charge. — Aux termes de l'article 142 de l'Instruction administrative du 30 Mars 1918, « sont considérées comme personnes à la charge du contribuable pour l'application de cette disposition celles qui sont comptées comme telles d'après les règles fixées pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu » (voir article 13 de la loi du 15 Juillet 1914).

L'article 177 de la même instruction donne d'ailleurs en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, l'énumération des personnes qui peuvent être considérées comme à la charge du contribuable. Ce sont :

1° les ascendants ou ceux de son conjoint s'ils sont âgés de plus de 70 ans ou infirmes.

Cependant en vertu de l'article 7 de la loi du 25 Juin 1920 on peut comprendre parmi les personnes à charge, les femmes veuves âgées de 60 ans au moins qui vivent sous le même toit que leur enfant et dont celui-ci est seul à assurer l'entretien (1).

2° Les descendants (enfants ou petits-enfants) s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou infirmes, dans ce dernier cas, quel que soit leur âge; dans les mêmes conditions les enfants recueillis par lui, c'est-à-dire ceux dont il assume l'entretien, qu'ils lui soient attachés ou non par des liens de parenté ou d'alliance.

Cette nomenclature est bien limitative; c'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé que « les ascendants mâles ne peuvent

(1) Circulaire 1345 du 28 Août 1920.

être considérés comme étant à la charge d'un contribuable au sens des dispositions légales attribuant une réduction d'impôt pour charges de famille, que si au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, ils sont soit infirmes, soit âgés de 70 ans ».

Les collatéraux ne sont pas désignés dans l'énumération des personnes susceptibles de motiver une réduction pour charges de famille. Le fait qu'un contribuable pourvoirait seul à la subsistance d'un de ses oncles n'est pas de nature, par suite, à ouvrir à ce contribuable le droit à une réduction d'impôt. (1)

Il ne paraît possible, ni en fait, ni en droit, de considérer comme enfant recueilli un pupille de l'Assistance Publique, car les frais nécessités par l'entretien et l'éducation de ce pupille sont à la charge de cette Administration qui verse une pension aux nourriciers. (2)

La femme du contribuable ne figure pas parmi les personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge de l'intéressé au sens des dispositions relatives aux réductions pour charges de famille (3).

Ne sont pas susceptibles d'être considérées comme étant à la charge du contribuable, au sens de l'article 13 de la loi du 15 Juillet 1914, modifié par l'article 7 de la loi du 25 Juin 1920 :

1° la sœur de l'intéressé, lorsque au 1^{er} janvier de l'an-

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 1^{er} Juin 1923.

(2) Dupont, 1925, page 233. (Bulletin des Contributions directes).

(3) Arrêt du Conseil d'Etat du 8 Mai 1925.

née de l'imposition, elle n'est ni âgée de moins de 21 ans, ni infirme;

2° la mère de celui-ci lorsqu'elle ne vit pas sous le même toit et n'est pas à sa charge exclusive (1).

Aucune disposition ne permet de considérer plusieurs contribuables comme ayant simultanément une même personne à charge, ni de fractionner les déductions prévues en cette matière pour l'établissement de l'impôt (2).

Si les enfants issus de son union libre sont réellement à sa charge, le contribuable vivant maritalement peut valablement prétendre à raison de chacun d'eux, aux réductions d'impôt pour charges de famille (3).

Les collectivités et notamment les orphelinats ne peuvent pas bénéficier des réductions d'impôt pour charges de famille (4).

Un contribuable n'a droit à aucune réduction en raison de la présence à son foyer de la femme qui l'a recueilli et élevé (5).

La loi a stipulé que des personnes ne sont considérées comme étant à la charge du contribuable qu'à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier. Mais cette disposition n'implique pas que les descendants ou ascendants d'un con-

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 19 Juin 1925.

(2) J. O. du 2 mars 1926. (Réponse du Ministre des Finances à une question écrite d'un Parlementaire).

(3) J. O. du 26 Septembre 1926. (Réponse du Ministre des Finances à une question écrite d'un Parlementaire).

(4) J. O. du 20 Janvier 1926. Débats Chambre.

(5) Dupont, 1923, page 466.

tribuable puissent seulement être comptés au nombre des personnes à sa charge, lorsqu'ils sont dépourvus de toutes ressources ; elle doit s'entendre, en ce sens, que ces personnes ne doivent pas être imposées personnellement à l'impôt général sur le revenu. C'est donc l'impôt général sur le revenu qui régit l'application des réductions pour situation de famille. Le chef de famille a droit aux réductions prévues par la loi pour chacune des personnes à sa charge, même si elles ont des revenus personnels, tant que ces revenus restent confondus avec les siens pour l'établissement de l'impôt général. Il n'est pas d'ailleurs indispensable que les parents ou les enfants d'un contribuable habitent avec lui pour qu'ils puissent être considérés comme à sa charge ; et pourvu que leurs revenus personnels, s'ils en possèdent, soient compris dans le revenu total servant de base à l'imposition du contribuable, celui-ci peut régulièrement à leur sujet bénéficier de la réduction prévue par la loi.

Seuls les faits existants au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition doivent être retenus. Par conséquent, c'est la situation de famille au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition qui règle l'application des réductions pour charges de famille (1). C'est l'interprétation de la jurisprudence.

C'est ainsi qu'un enfant né après le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'impôt est établi ne peut donner lieu à une réduction d'impôt pour charges de famille (2).

(1) Instruction du 30 Mars 1918. Article 177.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 8 Mai 1925.

De même une personne à charge (ascendant par exemple) décédée le 28 décembre 1927 ne pourrait être comptée à charge pour le calcul de l'imposition au titre de l'année 1928, car elle n'existe plus au 1^{er} janvier 1928.

Cette solution qui paraît contraire à l'équité trouve cependant sa contre-partie dans le fait qu'une personne née le 28 décembre 1927 pourra être comptée à charge pour l'imposition au titre de 1928.

Contribuable qui a droit à la réduction. — C'est le contribuable imposable à la cédule et qui a les charges de famille. L'article 13 de la loi du 15 Juillet 1914 fait entendre que seuls les individus peuvent prétendre aux réductions d'impôt prévues pour charges de famille, les collectivités et notamment les fondations ne peuvent pas bénéficier des dites réductions (1).

Un contribuable ne pouvant obtenir de dégrèvement en raison de ses charges de famille que sur les impôts auxquels il est personnellement assujetti, aucune réduction de l'impôt sur les bénéfices commerciaux n'était susceptible d'être accordée, sous l'empire de la loi du 31 Juillet 1917, à une Société en nom collectif ou en commandite à raison des charges de famille des associés. En vue de permettre à ces associés de bénéficier des réductions auxquelles ils ne pouvaient de ce fait prétendre, l'article 11 de la loi du 30 Juin 1923 a prescrit que les associés en nom collectif et les com-

(1) J. O. du 8 Mai 1926. Débats Chambre. Réponse à M. Piétri, député.

mandités dans les Sociétés en commandite simple seraient personnellement cotisés, chacun pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société (1). Le bénéfice de ces dispositions, qui sont applicables à partir du 1^{er} janvier 1924, s'étend aussi aux associés responsables dans les sociétés en nom collectif et en commandite simple relevant de la cédula des bénéfices non commerciaux (2).

Remarque. — L'impôt sur les bénéfices non commerciaux ne comporte que des réductions pour charges de famille mais pas de *déduction* (3).

Contribuables étrangers. — L'article 44 de la loi du 22 Mars 1924 a décidé que les réductions, déductions et abattements pour charges de famille ne seraient applicables qu'aux citoyens français et originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat. Cette règle n'est toutefois établie que sous réserve des traités de réciprocité qui existent actuellement ou qui seraient ultérieurement passés entre la France et les pays étrangers.

Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1925 (4).

D'après les renseignements fournis par le département des affaires étrangères, il n'existe actuellement avec aucune

(1) Circulaire n° 1404 de la Direction générale des Contributions directes.

(2) Circulaire n° 1421 de la Direction générale des Contributions directes.

(3) Les charges de famille peuvent donner lieu à une réduction d'impôt mais n'entrent pas en compte pour la détermination des bénéfices taxables (C. E. du 16 Février 1923).

(4) Circulaire de la Direction générale du 31 Juillet 1924, n° 1422.

nation, de traité ayant explicitement prévu l'allocation réciproque des avantages accordés, en matière fiscale, pour charges de famille. Mais un certain nombre de conventions passées entre la France et les pays étrangers contiennent une disposition ainsi conçue : « Les ressortissants de chacune des hautes parties contractantes ne seront pas assujettis sur le territoire de l'autre à des impôts, taxes, contributions de quelque nature que ce soit, autres ou plus élevés que ceux perçus sur les nationaux ». Les étrangers dont le pays d'origine a conclu avec la France une convention contenant cette clause, se trouvent donc assimilés aux contribuables français pour l'application des lois fiscales et ils ont droit en conséquence, lorsqu'ils ont des charges de famille, aux atténuations d'impôts qui sont, en pareil cas, accordées aux nationaux.

D'autre part, certains pays ont avec la France des traités qui comportent, pour l'établissement et pour les impôts, la clause de la Nation la plus favorisée. Les ressortissants de ces pays doivent également bénéficier, le cas échéant, des atténuations d'impôts prévues par notre législation pour charges de famille (1).

Le tableau ci-après indique quels sont les pays dont les ressortissants continueront à bénéficier de ces avantages :

(1) Circulaire 1438 de la Direction Générale des Contributions Directes du 23 Février 1925.

Etats-Unis d'Amérique	Danemark	Italie	Nicaragua
République Argentine	Equateur	Japon	Norvège
Autriche	Espagne	Lettonie	Panama
Belgique	Finlande	Libéria	Paraguay
Canada	Grèce	Luxembourg	Pérou
Chili	Guatemala	Mascate	Perse
Colombie	Haïti	Mexique	Pologne
République Tchéco-Slovaque,	Vénézuéla	Grande Bretagne,	Répu-
blique Dominicaine,	Royaume des Serbes-Croates,	Slovènes,	
Esthonie, Siam, Suède, Suisse, Roumanie, Honduras, Costa-Rica.			

A cette liste il y a lieu d'ajouter les Pays-Bas (1) et la Hongrie (2).

En conséquence des dispositions prévues en cette matière à l'égard des étrangers, un décret du 9 Septembre 1924 modifiant le décret du 17 Janvier 1917 a prévu que la déclaration produite pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu devait mentionner la nationalité du contribuable (3).

Taux des réductions. — Aux termes de la loi du 31 Juillet 1917, les réductions étaient calculées de la façon suivante :

5 % pour une personne, 10 % pour deux personnes;
20 % pour trois personnes, 30 % pour quatre personnes;
40 % pour cinq personnes, 50 % pour six personnes ou plus.

L'article 5 de la loi du 25 Juin 1920 a apporté à ce mode de calcul des modifications importantes applicables à

(1) Arrangement conclu le 8 Février 1927 entre la France et les Pays-Bas approuvé par décret du 18 Mars 1927 et ayant effet du 1^{er} janvier 1925. (J. O. du 23 Mars 1927).

(2) Convention signée le 13 Octobre 1925. (J. O. du 14 Février 1926).

(3) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 23 Février 1925, n° 1438.

partir du 1^{er} janvier 1920 (article 11 de la loi du 25 Juin 1920). Depuis cette date les réductions sont déterminées d'après des règles différentes suivant que le revenu net total des intéressés tel qu'il doit être envisagé pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu, défalcation faite des déductions pour situation et charges de famille, ne dépasse pas la somme de 10.000 francs ou est supérieur à ce chiffre. C'est ainsi que les contribuables, dont le revenu net total déterminé ainsi qu'il vient d'être dit, est inférieur à 10.000 francs, ont droit à une réduction de 7,5 % pour chaque personne à leur charge jusqu'à la deuxième et 15 % pour chacune des autres personnes à charge à partir de la troisième.

Pour les contribuables de cette catégorie la quotité de la réduction totale n'est pas limitée et le dégrèvement peut atteindre le montant total de l'impôt. Au contraire, pour ceux dont le revenu net total est supérieur à 10.000 francs, les réductions sont de 5 % pour chacune des trois premières personnes à leur charge, et de 10 % pour chacune des autres personnes à partir de la quatrième, mais sans que le montant de la réduction accordée sur chaque impôt puisse dépasser 300 francs par personne à la charge des intéressés (1).

Il est donc nécessaire, dans le système institué par l'article 5 de la loi du 25 Juin 1920, de connaître au préalable le montant du revenu net total retenu pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu de l'intéressé (2).

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1345 (application de la loi du 25 Juin 1920).

(2) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1347.

Le tableau suivant donne la quotité des réductions dont peut bénéficier un contribuable suivant le nombre de ses charges de famille.

Revenu net total inférieur à 10.000 francs

1 personne	7,50 %
2 personnes	15 %
3 —	30 %
4 —	45 %
5 —	60 %
6 —	75 %
7 —	90 %
8 —	100 %

Revenu net total supérieur à 10.000 francs

1 personne	5 %
2 personnes	10 %
3 —	15 %
4 —	25 %
5 —	35 %
6 —	45 %
7 —	55 %
8 —	65 %
9 —	75 %
10 —	85 %
11 —	95 %
12 —	100 %

Aux termes des articles 5 et 8 de la loi du 25 Juin 1920, pour les contribuables dont le revenu net total déduction faite des déductions pour situation et charges de famille

est supérieur à 10.000 francs, le montant total de la réduction pour charges de famille ne peut dépasser par personne à la charge de l'intéressé, 300 francs pour chacun des impôts cédulaires. Par suite de l'institution du double décime par la loi du 22 Mars 1924, article 3, et comme conséquence du fait que les réductions pour charges de famille doivent en matière d'impôts sur le revenu porter sur le montant brut de ces impôts (1), cette limite s'est élevée pour les années 1924 à 1926 à 360 francs.

Mais les nouveaux tarifs de la loi du 3 Août 1926 ne comportant plus l'adjonction de décimes, la limite en question a été ramenée à 300 francs par personne à charge à partir du 1^{er} Janvier 1927 (2).

Par ailleurs, les majorations applicables aux impôts sur les revenus en vertu de l'article 2 de la loi du 4 Décembre 1925 doivent être calculées sur le montant net des impositions dues au titre de l'année 1925 après défalcation des réductions pour charges de famille; elles se trouvent de ce chef, réduites dans la même proportion que l'impôt auquel elles s'appliquent (3) et (4).

Déclaration des charges de famille. — (Loi du 31 Juillet 1917, art. 52). Il appartient aux intéressés qui veulent s'assu-

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 31 Juillet 1924, n° 1422.

(2) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes, n° 1472.

(3) J. O. du 30 Janvier 1926.

(4) J. O. du 2 Mars 1926.

rer le bénéfice des réductions d'impôts auxquelles ils peuvent prétendre de faire parvenir au contrôleur du lieu de leur domicile une déclaration faisant connaître :

Les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, infirmités, etc...) de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie de celles que vise la loi du 15 Juillet 1914, article 13 ; les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les dégrèvements et les communes où ces impôts doivent être établis.

Les déclarations de l'espèce sont reçues dans les deux premiers mois de chaque année (le délai qui était de trois mois a été réduit à deux mois par l'article 8 de la loi du 30 Juin 1923). Elles demeurent valables tant que les indications qu'elles contiennent au sujet du domicile du déclarant, des personnes à sa charge, etc.. n'ont pas cessé d'être exactes ; dans le cas contraire, elles doivent être renouvelées au cours du délai ci-dessus fixé.

Des formules imprimées (modèle n° 1 bis) sont mises à la disposition des intéressés pour la rédaction de leur déclaration, elles sont déposées dans les Mairies, dans les Perceptions, les bureaux des contrôleurs etc... (Voir page 155 début).

Aussitôt qu'une déclaration lui parvient, le contrôleur l'annote de la division de contrôle et en délivre récépissé si le contribuable le demande. Le contrôleur vérifie ensuite les

indications fournies par le contribuable, demande aux intéressés les justifications qu'il juge indispensables (1).

Sous la législation antérieure au 4 Avril 1926, l'impôt sur les bénéfices non commerciaux étant établi au lieu du domicile, c'était toujours le contrôleur qui recevait la réclamation, qui appliquait les réductions. Depuis la loi du 4 Avril 1926, l'impôt sur les bénéfices non commerciaux étant établi au lieu d'exercice de la profession, le contrôleur qui reçoit la déclaration avise son collègue des réductions à appliquer sur l'impôt cédulaire. Pour s'assurer l'avantage des réductions pour charges de famille, les contribuables doivent souscrire la déclaration prévue par la loi, et ils seraient mal fondés s'ils ne remplissaient pas cette formalité à se plaindre de ce qu'il ne soit pas fait état de leurs charges dans le calcul des cotisations dont ils sont redevables au titre des impôts cédulaires. Mais l'absence de déclaration, non plus que le défaut de renouvellement d'une déclaration ayant cessé d'être exacte ne sauraient être considérés comme entraînant la privation définitive du droit au dégrèvement et les contribuables pourraient encore faire valoir ce droit après la publication du rôle par voie de réclamation introduite dans la forme et le délai ordinaires.

Le contrôleur ne doit donc pas systématiquement écarter les déclarations produites après l'expiration du délai annuel (2). De même, il ne doit pas refuser toute réduction au con-

(1) Instruction du 30 Mars 1918.

(2) Un contribuable, qui n'a pas souscrit, dans le délai légal, la déclaration de ses charges de famille, ne peut obtenir la réduction correspondant

tribuable qui aurait omis de renouveler sa déclaration devenue inexacte ou incomplète, mais bien inviter l'intéressé à la rectifier ou simplement tenir compte des changements survenus s'il possède les renseignements nécessaires.

à ces charges qu'en portant sa réclamation devant le Conseil de Préfecture dans le délai ordinaire fixé par l'article 17 de la loi du 13 Juillet 1903. (Arrêt du Conseil d'Etat du 28 Novembre 1924).

CHAPITRE VI

DÉCLARATIONS

1° Déclaration à produire par les employeurs et chefs d'entreprises

L'article 6 de la loi du 13 Juillet 1925, deuxième alinéa, a prescrit que les chefs d'entreprises devraient déclarer, dans les mêmes conditions que pour les appointements et salaires (c'est-à-dire dans le courant du mois de janvier), le montant des commissions, courtages et autres rémunérations qu'ils versent à des courtiers, commissionnaires ou autres intermédiaires de commerce n'ayant pas la qualité de salariés, ainsi que le montant des honoraires, vacations ou autres rémunérations susceptibles d'entrer en compte pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. Toutefois, dans l'un comme dans l'autre cas, le texte légal n'exige la déclaration que lorsque les sommes touchées par le même bénéficiaire au cours de l'année excèdent 1.000 francs au total.

Cette obligation on le voit s'applique uniquement aux chefs d'entreprises. D'autre part les rémunérations qu'ils ont

à déclarer en vertu du dit alinéa sont exclusivement celles qu'ils versent à l'occasion de l'exercice de leur profession, c'est-à-dire en définitive celles qui figurent normalement dans la comptabilité de leur exploitation. Dès lors, s'ils sont tenus d'indiquer, par exemple, les honoraires versés par eux à un médecin chargé du service médical de leur établissement industriel, les intéressés n'auront en aucun cas à faire connaître les honoraires rétribuant les soins médicaux personnels.

Les prescriptions de l'article 6 devaient recevoir leur première application pour l'établissement des déclarations qui devaient être produites dans le courant du mois de janvier 1926 (1).

On voit par ce qui précède que la loi ne fait aucune exception en ce qui concerne les titulaires des charges et offices. C'est ainsi que doivent être déclarés les honoraires de toute nature payés à des notaires à l'occasion de l'exercice de leur profession. Si les sommes versées comprennent des honoraires et des droits d'enregistrement ou d'hypothèque et si les honoraires ne peuvent être mentionnés séparément, il suffit de déclarer le montant total des sommes payées en indiquant qu'il s'agit à la fois, d'honoraires et de frais. Toutefois, l'Administration admet que les chefs d'entreprise peuvent s'abstenir de déclarer les honoraires versés aux notaires et aux huissiers suivant les tarifs réglementaires pour des actes portés sur le répertoire de ces officiers ministériels (2).

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes, du 29 Août 1925, n° 1448.

(2) J. O. du 26 Mars 1926. Débats Chambre. Réponse à M. Lainé, député.

2° Déclarations des contribuables

L'établissement de l'impôt cédulaire que nous étudions est basé sur la déclaration du contribuable. L'article 33 de la loi du 31 Juillet 1917 stipule que « toute personne passible de l'impôt est tenue de produire dans les trois premiers mois de chaque année une déclaration du montant de ses bénéfices de l'année précédente ».

Remarquons d'abord que suivant le texte précité la déclaration est obligatoire et qu'elle doit être produite chaque année.

La loi de 1917 avait fixé le délai de déclaration à trois mois; la loi du 30 Juin 1923 dans ses articles 7 et 9 a décidé, qu'à partir du 1^{er} Janvier 1924, la déclaration devrait être produite dans les deux premiers mois de chaque année (Voir circulaire de la Direction Générale des Contributions Directes du 23 Août 1923, n° 1404). Sous quelle forme doivent être présentées les déclarations ? L'instruction administrative du 30 Mars 1918 nous indique que la déclaration peut être présentée sous une forme quelconque pourvu qu'elle contienne les énonciations nécessaires : nom et domicile du contribuable, nature de la profession, occupations ou exploitations ayant procuré les bénéfices imposables et montant de ces bénéfices. Ce sont précisément les indications qui figurent sur les formules imprimées préparées pour la rédaction des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu. C'est pourquoi l'instruction du 30 Mars 1918 ajoute qu'il peut être fait emploi desdites formules pour les déclarations visant l'impôt cédulaire et que d'ailleurs une déclaration spéciale pour cet

impôt n'est pas nécessaire quand le contribuable produit sa déclaration pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu; celle-ci devant contenir en particulier l'indication distincte du montant des revenus de professions non commerciales.

Nous savons que sous l'empire de la loi du 31 Juillet 1917 l'impôt devait être obligatoirement établi au lieu du domicile de l'intéressé; c'est pourquoi la loi prévoyait l'envoi de cette déclaration au contrôleur du lieu où le contribuable était domicilié (l'envoi devait être effectué sous pli affranchi aux termes de l'instruction du 30 Mars 1918) qui en délivrait récépissé.

La loi du 4 Avril 1926, article 14, ayant décidé que l'impôt sur les bénéfices non commerciaux serait à partir du 1^{er} janvier 1927 établi au lieu d'exercice de la profession ou, le cas échéant, du principal établissement, il semblerait que la déclaration dut être également désormais adressée au contrôleur du lieu de l'exercice de la profession ou du principal établissement. Il n'en est rien, la loi n'a pas modifié l'article 34 de la loi du 31 Juillet 1917, et il s'en suit que la déclaration doit toujours être adressée au contrôleur du lieu du domicile, qui, dans le cas où la profession est exercée ailleurs est tenu de la faire parvenir à son collègue.

Nous avons vu que la loi du 31 Juillet 1917, dans son article 33 prévoyait la déclaration obligatoire pour le contribuable, du montant de ses bénéfices de l'année précédente; il s'en suivait qu'en l'absence de bénéfices ou dans le cas d'un bénéfice inférieur au minimum imposable, il n'y avait

pas lieu à déclaration. En outre, la seule indication du montant net du bénéfice suffisait et il n'était nullement nécessaire que le contribuable donnât la décomposition de ses revenus professionnels, ni l'indication des recettes brutes et des dépenses professionnelles.

Il n'en est plus de même depuis le vote de l'article 8 de la loi du 13 Juillet 1925. Cette loi a, en effet, décidé, que « toute personne passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales devait indiquer sur sa déclaration le montant de son bénéfice brut, celui de ses dépenses professionnelles et le chiffre de son bénéfice net » (1).

A cet effet, les formules de déclaration d'impôt général sur le revenu, ont été modifiées et un petit cadre a été aménagé à l'intérieur où le contribuable est tenu de porter les indications exigées par la loi (recettes brutes, dépenses professionnelles, bénéfice net).

La loi du 13 Juillet 1925 a stipulé en outre, que « les redevables de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux qui sont astreints par les règlements à la tenue d'une comptabilité, doivent la représenter à toute réquisition du contrôleur à l'appui des énonciations de leur déclaration ».

L'article 36 de la loi du 31 Juillet 1917 a prévu le cas où le contribuable ne souscrit pas la déclaration à laquelle il est tenu. Aux termes de cet article modifié par l'article 11 de la

(1) Les dépenses professionnelles des redevables de l'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales peuvent ne figurer, dans la déclaration, que pour leur montant total ; mais le contrôleur a le droit de demander aux intéressés tous les renseignements susceptibles de justifier l'exactitude du chiffre de ces dépenses. (J. O. du 12 Février 1927. Ch. déb., réponse à M. Ernest Couteaux, député).

loi du 13 Juillet 1925, « tout contribuable qui ne souscrit pas dans les deux premiers mois de l'année la déclaration à laquelle il est astreint, est invité par lettre recommandée par le contrôleur à produire cette déclaration dans un délai de 20 jours, passé lequel le bénéfice imposable est déterminé d'office et l'imposition majorée de moitié (majoration augmentée de 2 décimes 1/2 par l'article 110 de la loi du 25 Juin 1920). Cette formalité de la mise en demeure est d'ailleurs obligatoire et doit précéder l'imposition; la jurisprudence a constaté ce caractère obligatoire (1) et (2).

Il est à remarquer que malgré l'obligation faite au contribuable de souscrire une déclaration, aucune sanction n'a été prévue pour le cas où il s'abstiendrait de le faire. Il peut donc, sans risque aucun, attendre pour la produire d'y être invité par le contrôleur, il n'encourt de sanction que dans le cas où il ne répond pas dans le délai fixé à la demande du contrôleur. Il est vrai que s'il s'agit d'un contribuable astreint à la déclaration d'impôt général sur le revenu, il encourt les sanctions prévues pour défaut de déclaration en ce qui concerne ce dernier impôt.

Ajoutons que les imprimés de déclaration relatifs à l'impôt général sur le revenu qui servent également à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux sont mis à la disposition du public non seulement dans les Mairies, mais encore dans les

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 12 Mai 1922.

(2) Un contribuable qui n'a produit de déclaration ni spontanément ni en réponse à l'invitation du contrôleur et qui par suite a été taxé d'office, ne peut obtenir un dégrèvement de son imposition qu'en apportant les justifications de nature à établir le montant exact de son bénéfice. (Arrêt du Conseil d'Etat du 7 Mai 1926).

bureaux des contrôleurs, des trésoriers-payeurs généraux, des receveurs des finances, ainsi que dans ceux des percepteurs des villes et dans les bureaux de poste des villes de plus de 20.000 habitants (1).

Contrôle ou vérification des déclarations. — Le contribuable ayant fourni la déclaration de ses bénéfices professionnels, le contrôleur, avant d'établir les bases de l'imposition va examiner et contrôler l'exactitude des chiffres qui y figurent. Quelle méthode emploiera-t-il pour cela ? Quelles sont les armes qu'il a à sa disposition ? En cas de litige, quelle sera la procédure suivie ? La situation a varié depuis l'institution de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux et nous examinerons successivement les moyens mis à la disposition du contrôleur par les divers textes législatifs pour procéder à la vérification de la déclaration produite par le contribuable.

Nous étudierons ainsi le système de la loi de 1917, celui de la loi du 13 Juillet 1925, celui enfin de la loi du 4 Avril 1926.

Système de la loi du 31 Juillet 1917. — L'article 35 de la dite loi qui traite seul de cette question n'est pas très explicite sur les moyens de vérification. Il stipule, en effet que « le contrôleur prend pour base de l'impôt le chiffre du bénéfice déclaré à moins qu'il ne le reconnaisse inexact » et que « dans ce dernier cas il peut le rectifier ».

(1) Circulaire n° 1465.

Mais il ne parle nullement des moyens pour le contrôleur de s'assurer de l'inexactitude du chiffre déclaré.

L'Instruction du 30 Mars 1918 est d'ailleurs assez imprécise sur cette question. Au fait, on peut bien dire qu'aucune règle de contrôle n'était prévue et l'initiative sur ce point était laissée entière au contrôleur. Aussi ses moyens de vérification et de recherche étaient-ils excessivement réduits. La majeure partie du temps, il était obligé de se baser sur de simples présomptions et sur sa simple prescience d'une inexactitude certaine. En effet, pour la plupart des professions imposables à la cédule des bénéfices non commerciaux, il lui était impossible de découvrir des preuves précises lui permettant d'affirmer que le revenu réel était supérieur à celui déclaré. Dans certains cas, par exemple, il pouvait affirmer en effet que la déclaration était insuffisante, par exemple en comparant la déclaration du contribuable avec celle d'un autre contribuable exerçant la même profession et qui incontestablement, occupait une situation de beaucoup inférieure à celle du premier; si le premier déclarait moins, il était évident qu'il y avait fraude, mais le contrôleur n'avait pas le moyen d'établir d'une façon suffisamment précise l'ordre de grandeur du bénéfice réel. Persuadé que la déclaration du contribuable était fausse, il évaluait comme il le pouvait le chiffre du bénéfice réel, et il rectifiait en conséquence le chiffre déclaré; toutefois avant d'établir son imposition il était tenu de communiquer au contribuable le chiffre qu'il se proposait de retenir comme base de son imposition en lui faisant connaître les motifs de la rectification.

Il l'invitait en même temps à lui faire parvenir ses observations dans un délai de 20 jours. Mais, que le contribuable répondit (ce à quoi il n'était pas tenu) ou ne répondit pas, le contrôleur restait libre d'établir l'imposition sur la base qu'il avait fixée, l'intéressé conservant le droit de contester cette imposition dans le délai légal après la publication du rôle. La réclamation était portée devant le Conseil de Préfecture (avec appel au Conseil d'Etat) et c'était le tribunal lui-même qui fixait la base d'imposition, après avoir examiné les motifs invoqués, et par l'Administration, et par le contribuable (1).

Cette situation était par trop imprécise et il était indispensable que l'on y apportât des modifications.

Système de la loi du 13 Juillet 1925. — Ce système repose :

1° sur le contrôle des déclarations par le rapprochement du bénéfice brut et des dépenses professionnelles;

2° sur le contrôle du bénéfice net par les dépenses personnelles.

Ces deux contrôles se complètent l'un l'autre.

Nous allons les étudier successivement.

1° Contrôle par le rapprochement du bénéfice brut et des dépenses professionnelles. — Ce contrôle a été institué par l'article 8 de la loi du 13 Juillet 1925 qui prescrit que dans la déclaration que doit obligatoirement fournir, dans les

(1) Voir arrêt du Conseil d'Etat du 30 Juin 1926, relatif à la vérification de la déclaration d'un notaire. (Dupont, 1926, pages 666 et suivantes).

deux premiers mois de l'année le contribuable passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux devront figurer à la fois le montant du bénéfice brut, celui des dépenses professionnelles et le bénéfice net de l'année précédente, ce dernier étant obtenu en retranchant les secondes du montant du premier tandis que le bénéfice brut est constitué par le total des recettes effectuées et les dépenses professionnelles notamment par le loyer des locaux affectés à l'exercice de la profession, le salaire des employés ou domestiques, les frais de chauffage, d'éclairage, de bureau, d'entretien, les frais d'auto ou de voitures employées pour la profession, etc..

La vérification du contrôleur porte tout d'abord sur le bénéfice brut. « Il examine si le chiffre de bénéfice brut déclaré par le contribuable paraît correspondre aux conditions dans lesquelles est exercée la profession, à l'importance et au genre de la clientèle, au taux habituel de ses honoraires, à sa réputation professionnelle » (1). Il a encore à sa disposition les renseignements qu'en vertu de l'article 6 de la loi du 13 Juillet 1925 lui auront fourni les employeurs.

Ayant ainsi vérifié le bénéfice brut, le contrôleur examine ensuite les dépenses professionnelles, il recherche si le chiffre indiqué par le contribuable n'est pas trop élevé par rapport à l'exercice de la profession en le comparant par exemple avec le bénéfice brut, si les diverses charges qui y sont inscrites sont bien des charges professionnelles et sont justifiées par l'importance de la profession. Il peut demander sur tout

(1) Circulaire n° 1443.

ce qui précède, au contribuable, les explications et les éclaircissements qui lui semblent utiles à sa vérification.

La procédure qui vient d'être indiquée concerne le cas général des contribuables imposables à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux et nous avons vu qu'elle nécessite pour le contrôleur la recherche par ses propres moyens des éléments indispensables à la discussion du bénéfice brut et des dépenses professionnelles. Mais la loi a prévu un cas particulier où le contribuable doit fournir lui-même au contrôleur les éléments de discussion; c'est celui du contribuable astreint par les règlements à la tenue d'une comptabilité c'est-à-dire d'une manière générale les titulaires de charges et offices. Le contrôleur dispose à leur égard du droit de communication, ces contribuables devant en effet, aux termes de l'article 8 de la loi du 13 Juillet 1925, présenter à toute réquisition leur comptabilité pour justifier les chiffres de leur déclaration. Toutefois une restriction est faite en faveur des officiers ministériels de qui on ne peut exiger que la production des écritures de la comptabilité étendue à l'exclusion de celle concernant les dépôts de fonds appartenant aux clients. En cas de refus de présenter la comptabilité, la loi a prévu comme sanction, la détermination du bénéfice imposable par voie de taxation d'office et une majoration de l'impôt égale à la moitié.

La vérification effectuée suivant les principes que nous venons d'exposer ayant permis par exemple de démontrer l'insuffisance des recettes totales ou l'exagération des dépenses professionnelles déduites, le contrôleur en fait part à

l'intéressé, en lui indiquant les motifs de son appréciation et en lui faisant connaître le chiffre qu'il se propose de retenir comme bénéfice net base de l'imposition; le contribuable a 20 jours pour répondre et faire ses observations (voir procédure ancienne de la loi du 31 Juillet 1917).

2° Contrôle du bénéfice net par les dépenses personnelles.

— Il résulte des termes de l'article 9 de la loi du 13 Juillet 1925 et consiste dans le rapprochement du bénéfice net déclaré et des dépenses *personnelles* du contribuable. C'est ainsi que le contrôleur devra considérer « le train de vie de l'intéressé », en évaluer le coût et le comparer avec le bénéfice net déclaré.

La loi stipule que le contrôleur devra « réunir des éléments précis permettant d'établir que les dépenses du contribuable sont notoirement supérieures au revenu qu'il a déclaré ». Les seules dépenses à considérer sont donc celles dont l'évaluation peut être effectuée avec une grande précision et dont l'existence ne peut être contestée, qui sont « notoires », c'est-à-dire peuvent être connues de n'importe qui. Aussi l'Administration (1) a-t-elle prescrit au contrôleur de « s'abstenir de toute enquête ayant pour objet de recueillir des informations confidentielles » et de ne s'attacher qu'aux « dépenses que fait publiquement et ostensiblement le contribuable » soit en partie par nécessité (nourriture, habillement, logement, do-

(1) Circulaire no. 1448.

mesticité) soit pour son seul agrément (résidences secondaires, villégiature, voitures de luxe, etc...) (1).

Au cours du rapprochement du bénéfice net déclaré avec les dépenses personnelles deux cas peuvent se présenter :

1° le montant des dépenses personnelles ne dépasse pas, d'une façon nette, le chiffre de bénéfice net déclaré.

Dans ce cas, il n'y a pas lieu à application des dispositions de l'article 9.

2° le montant des dépenses personnelles dépasse dans une large mesure le montant du bénéfice net déclaré.

Dans ce cas deux hypothèses peuvent être formulées :

a) ou le contribuable possède d'autres revenus que le bénéfice provenant de sa profession et son revenu global déclaré pour l'impôt général sur le revenu atteint ou dépasse au total le montant de ses dépenses personnelles et alors il n'y a pas lieu non plus à l'application des dispositions de l'art. 9

b) ou le chiffre des dépenses personnelles est nettement supérieur au bénéfice net déclaré même augmenté des autres revenus déclarés pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu.

C'est précisément le cas en vue duquel a été voté l'art. 9. Ayant fait cette constatation le contrôleur fait connaître au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception, l'évaluation faite par lui des dépenses personnelles et lui demande de justifier la différence existant entre le chiffre de ses dépenses personnelles et le chiffre de bénéfice net

(1) Circulaire n° 1448.

déclaré augmenté s'il y a lieu des revenus provenant d'autres sources. Les justifications du contribuable doivent parvenir au contrôleur dans le délai habituel de 20 jours.

La loi parle bien de justifications, c'est pourquoi il n'y a pas de doute sur le point de savoir quelle est la nature des précisions que doit fournir le contribuable.

Il doit, de toute évidence, indiquer au moyen de quels revenus il a pu faire face à ses dépenses personnelles (1).

Dans les 20 jours qui lui sont impartis le contribuable peut, soit justifier que l'évaluation de ses dépenses personnelles faite par le contrôleur est exagérée et qu'elles n'excèdent pas le chiffre de son revenu global, soit prouver qu'il a complété ses revenus par un moyen quelconque (emprunt, prélèvement sur le capital ou autres) sur lequel d'ailleurs il doit donner des précisions.

S'il satisfait à une de ces conditions le contrôleur est tenu de son côté d'établir l'imposition sur le chiffre du bénéfice net déclaré. Si au contraire les justifications qu'il apporte sont jugées insuffisantes par le contrôleur ou si même il s'abstient de répondre, son imposition sera établie par voie de taxation d'office conformément aux prescriptions de l'article 19 de la loi du 15 Juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi

(1) Un inspecteur des contributions directes a le droit, à propos d'impôt sur les bénéfices d'une profession libérale, de demander à un assujéti de vouloir bien indiquer la date, la nature et le montant des variations de son capital depuis l'année 1920, lui ayant permis de voir ses revenus de valeurs mobilières augmentés progressivement de x francs en 1920 à x francs en 1924, s'il a des raisons de présumer que l'accroissement des capitaux mobiliers a été réalisé au moyen de revenus professionnels omis dans les déclarations antérieures. (J. O. du 10 Juin 1926. Débats Chambre. Réponse à M. Barillet, député).

du 30 Décembre 1916 (prescriptions applicables dans le cas qui nous occupe ainsi que l'indique expressément le dernier alinéa de l'article 9 de la loi du 13 Juillet 1925).

Quelle base de taxation choisira le contrôleur ?

Ayant évalué le chiffre des dépenses personnelles, il est tout naturel qu'il prenne ce chiffre (déduction faite le cas échéant des autres revenus) comme base de sa taxation d'office, mais il peut déterminer cette base avec d'autres éléments et retenir par exemple un chiffre plus élevé que le chiffre des dépenses personnelles visibles (s'il a appris par exemple que le contribuable a fait d'autres dépenses ou placé de l'argent).

Le contribuable conserve tout naturellement le droit de réclamer après la publication du rôle. Il peut dans sa réclamation contester la validité de la taxation d'office, en invoquant comme motifs, soit que l'évaluation de ses dépenses personnelles par le contrôleur est exagérée, dans ce cas l'Administration admet que c'est au contrôleur à apporter la justification de son évaluation alors que les règles ordinaires laissaient au contribuable le soin de justifier de son véritable revenu professionnel, soit que c'est à tort que le contrôleur a jugé insuffisantes les justifications qu'il a produites, fait que le Tribunal devra apprécier.

Date d'application des deux contrôles ci-dessus étudiés.

— Les dispositions de l'article 8 sont applicables seulement depuis le 1^{er} janvier 1926 ; celles de l'article 9 le sont au contraire depuis le 1^{er} janvier 1925.

Système de la loi du 4 Avril 1926. — La deuxième partie du système, c'est-à-dire celle instituée par l'article 9 de la loi du 13 Juillet 1925, n'a eu qu'une existence éphémère et si nous l'avons exposée en détail c'est uniquement dans le but de permettre la comparaison avec le système institué par la loi du 4 Avril 1926 que nous allons maintenant étudier et dont on a prévu l'application aux déclarations sous-critées à partir du 1^{er} janvier 1926.

Le nouveau système fait l'objet de l'article 12 de la dite loi. Les prescriptions de cet article se résument ainsi (voir circulaire de la Direction Générale des contributions directes du 29 septembre 1926, numéro 1472) :

1° Possibilité pour le contrôleur de demander au contribuable tous les renseignements qui lui paraissent nécessaires pour justifier le chiffre de la déclaration ;

2° Le contrôleur ayant jugé insuffisantes les explications fournies par le contribuable en réponse à sa demande de renseignements évalue le bénéfice imposable et notifie son évaluation au contribuable en lui indiquant les motifs de sa taxation ;

3° Si le désaccord persiste il est soumis à l'appréciation d'une commission consultative ;

4° La partie qui n'accepte pas l'avis de la commission a la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse.

Nous allons étudier chacun de ces différents points.

1° Demande de renseignements. — Le contrôleur ayant examiné la déclaration du contribuable, peut, aux termes de l'article 12 de la loi « demander aux intéressés tous les ren-

seignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés ».

Sur quels points peuvent porter ces demandes de renseignements? L'article 8 de la loi du 13 Juillet 1925, toujours en vigueur, a prescrit l'indication par le contribuable sur sa déclaration de son bénéfice brut, de ses dépenses professionnelles et de son bénéfice net. Aussi les demandes de renseignements du contrôleur porteront-elles naturellement sur l'un de ces trois points. Elles pourront avoir trait à l'importance réduite du chiffre des recettes eu égard à la réputation professionnelle, à l'importance de la clientèle, au taux des honoraires, etc..., ou se rapporter aux dépenses professionnelles en soulignant l'exagération de leur montant par rapport au bénéfice brut ou à l'importance de la profession.

Mais le contrôleur est-il en droit, pour prouver l'insuffisance du bénéfice net déclaré, d'invoquer le montant des dépenses personnelles de l'intéressé ? L'article 9 de la loi du 13 Juillet 1925 ayant été supprimé et remplacé, il apparaît que ce moyen de contrôle ne peut plus être légalement utilisé. Et cependant l'Administration prétend (1) l'utiliser encore, en soutenant que malgré la disparition du texte légal de ce moyen de contrôle « les termes généraux de ce texte légal, autorisent néanmoins à provoquer en pareil cas les explications du redevable ». Cette interprétation extensive nous paraît exagérée. L'article 9 ayant été supprimé, le contrôle des déclarations par le moyen des dépenses person-

(1) Circulaire n° 1472.

nelles à disparu dans son intégralité et le seul fait que ce moyen de contrôle ait été maintenu pour l'impôt général sur le revenu prouve que le législateur a voulu uniquement le réserver à ce dernier impôt et que le redressement éventuel doit porter uniquement sur l'ensemble du revenu à l'exception du revenu professionnel. Il ne doit donc plus être question en matière de vérification relative aux bénéfices non commerciaux du contrôle des déclarations par le moyen des dépenses personnelles. Comme l'a fait remarquer l'Administration (circulaire 1472) la loi n'a pas prévu dans le texte l'obligation pour le contribuable de répondre à la demande de renseignements, mais elle est sans aucun doute implicite et doit être produite dans le délai habituel de 20 jours; le défaut de réponse entraînant la taxation d'office.

2° Le contrôleur examine les réponses et juge les renseignements fournis insuffisants. — Dans les instructions qu'elle leur donne l'Administration fait remarquer à ses agents que l'obligation de représenter des documents comptables n'existant pas pour les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (à l'exception des titulaires de charges et offices), ils ne peuvent confronter les renseignements reçus qu'avec des données certaines ou avec des présomptions « graves, précises et concordantes ». Cette confrontation terminée, le contrôleur, s'il juge les renseignements suffisamment probants, établit l'imposition en conséquence; s'ils lui paraissent au contraire insuffisants il évalue, dit le texte de loi, le bénéfice imposable et notifie son évaluation au contribuable à qui il fait connaître les motifs

sur lesquels il base son rehaussement. A cette notification, spécifie la loi, le contribuable peut répondre par des observations écrites ou verbales, dans le délai de 20 jours.

Si le contribuable accepte la base notifiée ou s'abstient de répondre, le contrôleur prend son évaluation comme base de l'imposition.

Si, au contraire, le contribuable n'accepte pas et présente des observations, deux hypothèses peuvent se présenter : ou bien le contrôleur admettant les observations du contribuable rectifie son évaluation, ou bien le désaccord subsiste et nous arrivons alors au troisième cas.

3° Le désaccord subsiste. — (Commission). — Le désaccord subsistant la loi a décidé de le soumettre à l'appréciation d'une commission consultative. Ainsi qu'on peut le remarquer, l'examen du différend par la commission en question est obligatoire contrairement à ce qui est prévu pour les bénéfices commerciaux au sujet desquels l'intervention de la commission spéciale est facultative. Les instructions de l'Administration précisent d'ailleurs que cette commission n'examine que les questions de fait, les questions de principe ne devant pas lui être soumises.

La loi a réglé la composition de cette commission qui siège au chef-lieu de chaque département.

Cette composition est la suivante : le Président du Tribunal Civil du chef-lieu ou en cas d'empêchement un membre du même tribunal par lui désigné, président ;

Un avocat désigné par les bâtonniers des barreaux du département ou à défaut de barreau constitué, un avoué dé-

signé par les présidents des chambres de discipline du département;

Un notaire désigné par les présidents des chambres de discipline;

Un médecin désigné par les syndicats de médecins du département ou à défaut par le Préfet;

Trois membres suppléants désignés dans les mêmes conditions;

Un inspecteur des contributions directes désigné par le directeur départemental et remplissant les fonctions de secrétaire rapporteur avec voix délibérative.

Par ailleurs, si le contribuable déféré à la Commission n'appartient pas à l'une des professions qui y sont représentées, il a le droit de réclamer la présence au sein de la commission pour l'examen de son affaire, d'un représentant des syndicats ou des associations corporatives dont il fait partie et qui doit être désigné par ces associations ou à défaut par le Préfet.

Plusieurs commissions peuvent, par arrêté du Ministre des Finances être instituées dans le même département. En pareil cas, l'une des commissions est présidée par le Président du Tribunal Civil du chef-lieu, qui désigne parmi les membres de ce tribunal, les Présidents des autres commissions.

Le texte légal n'assignant pas de terme à la durée du mandat des membres des commissions, il doit être pourvu aux vacances, au fur et à mesure qu'elles se produisent.

Les membres de la commission sont tenus au secret pro-

fessionnel dans les termes de l'article 23 de la loi du 15 Juillet 1914.

Fonctionnement de la Commission. — La commission se réunit à la demande du Directeur des Contributions Directes sur la convocation de son Président. Dix jours au moins avant la réunion, les contribuables intéressés en sont informés et invités à présenter leurs observations orales en séance ou à faire parvenir leurs observations écrites.

La commission délibère valablement à condition qu'il y ait au moins trois membres présents, y compris le président et le secrétaire-rapporteur. En cas de partage des voix, celle du président est prépondérante.

Après examen des motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable, la commission formule par écrit un avis indiquant le chiffre du bénéfice professionnel qui lui paraît pouvoir être attribué au contribuable. La loi n'oblige pas la commission à motiver son avis. Cet avis est notifié au contribuable par l'Administration qui l'informe en même temps du chiffre d'après lequel elle se propose de le taxer.

Si le chiffre pris par l'Administration comme base de l'imposition est conforme à celui auquel s'est arrêtée la commission, la charge de la preuve au cours de l'instance engagée par le contribuable par voie de demande en réduction devant la juridiction contentieuse, incombera au contribuable lui-même qui devra justifier du chiffre exact de ses bénéfices. Si au contraire l'Administration choisit comme base de l'imposition un chiffre supérieur à celui arrêté par la

commission ce sera à l'Administration, en cas de réclamation, à faire la preuve du chiffre qu'elle aura choisi.

Critique du système. — L'idée de soumettre à l'appréciation d'une commission, le différend existant au sujet de l'évaluation du bénéfice imposable entre un contribuable et l'Administration, présente croyons-nous des inconvénients aussi bien à l'égard de l'Administration qu'à l'égard du contribuable.

Du point de vue de l'Administration, représentant en l'occurrence le Trésor, il est à craindre que les membres de cette commission assujettis de leur côté à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux et par conséquent, dans une certaine mesure, juges et parties dans le différend, ne soient influencés dans leur appréciation par leur qualité de contribuable et qu'ils aient tendance à contredire les arguments de l'Administration par sentiment de solidarité en tant que membres, sinon de la même corporation, du moins de la même catégorie de redevables.

Du point de vue du contribuable, il est assez gênant pour ce dernier d'aller exposer le secret de ses affaires devant une Commission qui peut comprendre un membre de sa corporation, c'est-à-dire un concurrent intéressé à connaître le résultat des affaires du contribuable en question et à qui un sentiment de jalousie peut enlever l'impartialité indispensable dans l'énonciation de son avis.

Taxation d'office. — Nous avons dans un paragraphe antérieur, constaté l'obligation pour tout contribuable de

fournir dans les deux premiers mois de l'année une déclaration indiquant, conformément aux prescriptions de l'article 8 de la loi du 13 Juillet 1925, à la fois le bénéfice brut, les dépenses professionnelles et le bénéfice net; soulignons maintenant l'obligation pour le contrôleur de l'inviter à fournir cette déclaration dans un délai de 20 jours, s'il s'est abtenu de le faire (1).

S'il défère à cette invitation, la déclaration est vérifiée et le bénéfice imposable fixé dans les conditions applicables au cas de déclaration spontanée.

Si au contraire il ne produit pas la déclaration que lui demande le contrôleur, celui-ci établit d'office son imposition au moyen des renseignements dont il peut disposer, le contribuable conservant naturellement le droit de contester la base d'imposition par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse, mais ayant toutefois la charge, dans ce cas, de démontrer l'exagération de l'évaluation administrative (2).

Cette obligation de faire la preuve de son bénéfice exact, est en quelque sorte une sanction qui est commune à tous les impôts directs dont l'assiette repose sur la déclaration des assujettis; elle résulte du texte de l'article 19 de la loi du

(1) L'imposition établie au nom d'un contribuable qui, n'ayant pas souscrit dans les deux premiers mois de l'année la déclaration de ses bénéfices a été imposé d'office d'après sa déclaration de l'année précédente sans que la formalité de la mise en demeure, exigée par l'article 36 de la loi du 31 Juillet 1917, ait été accomplie, est irrégulière et décharge doit en être accordée (arrêt du Conseil d'Etat du 12 Mai 1922).

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 18 Décembre 1925. Maintien de l'évaluation faite par le Conseil de Préfecture conformément aux résultats d'une expertise, le requérant n'apportant aucune justification de nature à établir que cette imposition soit exagérée.

15 Juillet 1914 (modifié par l'article 5 de la loi du 30 Décembre 1916), relative à l'impôt général sur le revenu. Bien qu'en matière d'impôt cédulaire aucun texte ne soit venu confirmer cette obligation, il n'est pas douteux qu'elle existe réellement. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs confirmé cette interprétation, d'abord en matière de bénéfices commerciaux (1), puis en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux (2).

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 12 Avril 1922.

(2) Arrêt du Conseil d'Etat du 20 Avril 1923.

CHAPITRE VII

MAJORATIONS D'IMPOT

Deux cas sont à considérer :

1° Défaut de déclaration. — Aux termes de l'article 36 de la loi du 31 Juillet 1917, si l'imposition est établie par voie de taxation d'office le montant de l'impôt est majoré de moitié.

2° Déclaration inexacte. — Aux termes de l'article 37 de la loi du 31 Juillet 1917, les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux qui souscrivaient une déclaration insuffisante, étaient passibles d'une majoration d'impôt égale au montant de l'impôt afférent au bénéfice dissimulé (pénalité de 100 %). Cette majoration n'était due toutefois qu'autant que l'insuffisance constatée était supérieure au dixième du bénéfice total ou excédait la somme de 10.000 francs.

L'article 3 de la loi du 31 Juillet 1920 apportant à cette règle des modifications, décida qu'en cas d'insuffisance constatée dans la déclaration, la pénalité applicable serait à par-

tir du 1^{er} janvier 1921 portée au quadruple des droits afférents à la partie des bénéfices non déclarés (pénalité de 400 %) mais il prévoyait en même temps que cette pénalité serait appliquée seulement dans le cas où le contribuable ne pourrait pas justifier de sa bonne foi, l'application de cette pénalité étant d'autre part désormais soumise à la condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième du bénéfice imposable; la pénalité n'était donc pas due lorsque l'insuffisance n'atteignait pas cette proportion quelle que fut d'ailleurs l'importance de cette insuffisance (1).

Des modifications ont été de nouveau apportées dans l'application de la majoration pour déclaration inexacte par la loi du 13 Juillet 1925. L'article 10 de la dite loi décide en effet, que les droits en sus (400 %) peuvent être appliqués, non seulement si l'insuffisance constatée excède le dixième du bénéfice imposable mais encore si tout en ne dépassant pas cette proportion elle est cependant supérieure à la somme de 20.000 francs (2).

Il reste bien entendu que les contribuables qui peuvent établir leur bonne foi en sont toujours affranchis.

La loi du 13 Juillet 1925 fixe le point de départ de cette nouvelle disposition au 1^{er} janvier 1925.

L'article 110 de la loi du 25 Juin 1920 (3) ayant décidé que les majorations pour défaut ou insuffisance de déclara-

(1) Circulaire de la Direction générale du 14 Février 1921, n° 1353.

(2) Circulaire de la Direction générale, n° 1448 et note de la même direction du 25 Juillet 1925.

(3) Voir à ce sujet circulaire de la Direction générale des Contributions directes, n° 1345.

tion supporteraient une majoration de deux décimes et demi, il s'en suit que la majoration pour insuffisance s'élève au quintuple des droits afférents au bénéfice non déclaré tandis que celle pour défaut de déclaration s'élève, par suite à 62,50 %.

D'autre part en vertu des termes de l'article 4 de la loi du 22 Mars 1924, les majorations ne portent pas sur la fraction de l'impôt représentant le produit du double décime et doivent être calculées uniquement sur le montant en principal de l'imposition pénalisée.

Toutes ces dispositions apportaient dans la taxation une complication que la loi du 4 Avril 1926 a fait disparaître en décidant dans son article 4 qu'à partir du 1^{er} janvier 1927 :

1° Les majorations de droit applicables pour défaut ou insuffisance de déclaration ne supporteraient plus les décimes de l'article 110 de la loi du 25 Juin 1920 ;

2° Que ces majorations seraient calculées par contre en tenant compte s'il y a lieu du double décime, disposition sans objet en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, le double décime étant supprimé en ce qui concerne cet impôt (1).

(1) Circulaire 1473.

CHAPITRE VIII

IMPOSITION DES DROITS OMIS ET DES INSUFFISANCES

1° **Omissions.** — Aux termes de l'instruction du 30 Mars 1918 (loi du 31 Juillet 1917, article 54) les impôts cédulaires doivent être en principe établis et mis en recouvrement dans l'année à laquelle ils se rapportent, mais en raison des difficultés que présente le contrôle il était indispensable de prévoir le cas où des omissions se produiraient, soit parce que le contrôleur ignorait l'existence du contribuable, soit tout simplement parce qu'il avait oublié d'utiliser sa déclaration; trop de contribuables eussent sans cela échappé à l'impôt. Aussi la loi du 31 Juillet 1917, article 54, a-t-elle décidé que les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette des impôts cédulaires (comme d'ailleurs de l'impôt général sur le revenu) pourraient être réparées jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle ils auraient dû être établis.

La loi parle bien d'omissions totales ou partielles, ce qui autorise l'Administration, d'une part à inscrire dans les

rôles pendant le délai de six ans dont nous venons de parler, les contribuables qui n'ont pas été du tout assujettis à l'impôt pour l'année envisagée, et d'autre part à réparer par des impositions supplémentaires les inexactitudes commises dans l'évaluation du bénéfice imposable (1).

La loi disposant que les droits qui correspondent aux omissions commises peuvent être réclamés au contribuable jusqu'à la fin de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle ils auraient dû être normalement établis, il s'en suit que les rôles dans lesquels les cotisations correspondantes peuvent être valablement comprises doivent être publiés (actuellement mis en recouvrement) dans le même délai. C'est ainsi qu'une imposition au titre de l'année 1922 (sur des bénéfices de 1921) doit figurer dans un rôle publié actuellement (mis en recouvrement) avant le 31 décembre 1927 (2).

2° Insuffisances (loi du 31 Juillet 1917, art. 37). — Si l'insuffisance provient de l'inexactitude des déclarations produites par le contribuable et si cette insuffisance n'est découverte qu'après l'établissement de l'imposition, il peut être établi aussi un supplément d'imposition, après application le cas échéant de la majoration pour insuffisance dans la déclaration. Le délai pendant lequel le supplément d'im-

(1) Toute omission totale ou partielle, même si elle provient du fait de l'Administration, est susceptible d'être réparée jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'impôt aurait dû être établi.

(Arrêt du Conseil d'Etat du 15 Février 1924).

(2) Voir note de la Direction générale des Contributions directes du 12 Décembre 1923.

position peut être établi ne prend fin de même, qu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est dû, le contribuable devant d'ailleurs avant toute imposition supplémentaire et suivant la procédure prescrite en matière de redressement des déclarations être mis à même de présenter ses observations.

CHAPITRE IX

DISPOSITIONS DIVERSES

Compensations. — Il y a lieu de distinguer deux cas :

1° Il s'agit d'impositions établies au titre d'un seul impôt cédulaire mais afférentes à deux ou plusieurs années.

L'Administration (1) estime que pour l'assiette des impôts sur les revenus il ne peut être établi de compensation entre les impositions afférentes à deux ou plusieurs années; c'est ainsi qu'en particulier, les contribuables qui, en vertu de l'article 51 de la loi du 22 Mars 1924, ont produit des déclarations rectificatives sont imposables d'après le contenu de ces déclarations même si leurs impositions au titre de certaines autres années ont été établies sur des bases exagérées, étant entendu que les dégrèvements auxquels ils sont en droit de prétendre peuvent leur être accordés par voie de réclamation, s'ils sont toutefois dans les délais pour en présenter.

Il ne saurait, en effet, être question d'effectuer une com-

(1) J. O. du 11 Mars 1925. Débats. Réponse à M. Georges Ancel, député.

pensation entre les impositions de deux années différentes, en raison même de la règle de la distinction des exercices. De même que la perte subie au cours d'un exercice ne peut pas en matière d'impôt cédulaire compenser les bénéfices de l'année précédente, de même on ne peut mettre en balance pour les compenser, les droits dûs au titre de deux années différentes.

2° Il s'agit d'impositions établies au titre de deux impôts cédulaires.

Il semble que la règle suivie dans ce cas, soit différente de celle indiquée précédemment et que la jurisprudence ait tendance à admettre la compensation. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a admis une compensation entre l'impôt sur les bénéfices non commerciaux régulièrement dû et l'impôt sur les bénéfices commerciaux établi à tort (1).

Nous estimons quant à nous, que la solution doit être la même que dans le cas précédent et qu'il ne doit pas être admis de compensation.

Il est, en effet, une règle essentielle en matière d'impôt sur les revenus, c'est la règle de l'autonomie des cédules. Les impôts cédulaires sont des impôts distincts et les droits dûs au titre de l'un d'eux ne doivent pas être considérés comme une contre-partie aux droits dûs au titre d'un autre de ces impôts; tout au plus peut-on admettre qu'en ce qui concerne un même impôt cédulaire on puisse compenser les droits correspondant à une insuffisance dans le bénéfice pris

(1) (Arrêt du Conseil d'Etat du 8 Juin 1923).

pour base de l'imposition et le montant d'une majoration établie à tort (1).

Communication des dossiers d'instance judiciaire dans les greffes des tribunaux. — Aux termes de l'article 31 de la loi du 31 Juillet 1920, l'autorité judiciaire était tenue en cas d'information ouverte par elle de donner à l'Administration des Finances communication de tous renseignements qu'elle pouvait recueillir de nature à faire préjuger une fraude commise en matière fiscale ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt (2).

Par contre, aux termes de l'article 145 de la loi du 13 Juillet 1925, lorsqu'une information a été ouverte à la suite d'une plainte régulière portée par l'Administration, les agents de cette dernière ne peuvent opposer le secret professionnel au juge d'instruction qui les interroge sur les faits faisant l'objet de la plainte.

L'article 6 de la loi du 4 Avril 1926 renforce ces dispositions et prescrit que dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles, le ministère public peut donner à toute époque communication des dossiers à l'Enregistrement et aux Contributions directes. En outre, les renseignements prévus par le deuxième alinéa de l'article 31 de la loi du 31 Juillet 1920, doivent être adressés à l'Administration des Finances, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale,

(1) Arrêt du Conseil d'Etat du 6 Mars 1925.

(2) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes n° 1353, du 14 Février 1921.

ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu.

D'autre part, après l'achèvement des instances, les dossiers sont communiqués aux Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement, et à cet effet, les pièces restent déposées au greffe à la disposition des Administrations ci-dessus désignées durant la quinzaine suivant le prononcé de toute décision rendue par les juridictions civile, administrative, consulaire, prud'homale et militaire. Ce délai est réduit d'ailleurs à 10 jours en matière correctionnelle.

Toute sentence arbitrale (soit que les arbitres aient été désignés par justice, soit qu'ils l'aient été par les parties), tout accord survenu en cours d'instance, au cours ou en suite d'expertise ou d'arbitrage, doivent faire l'objet d'un procès-verbal qui sera dans le délai d'un mois déposé avec les pièces aux greffes du tribunal compétent et tenu à la disposition de l'Administration pendant quinze jours à partir du dépôt (1).

Secret professionnel. — En raison du caractère confidentiel des renseignements que sont tenus de fournir les contribuables pour l'assiette des impôts sur les revenus et pour éviter que soit dévoilé le secret des affaires, la loi du 31 Juillet 1917, contient des dispositions destinées à garantir les contribuables contre la révélation à des tiers de renseignements utilisés pour l'assiette des impôts cédulaires. Elle stipule que toute personne appelée en raison de ses fonctions ou attri-

(1) Circulaire n° 1472.

butions à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt, est astreinte au secret professionnel et passible en cas de violation de ce secret, des peines prévues par l'article 378 du Code pénal, c'est-à-dire d'un emprisonnement d'un à six mois et d'une amende de 100 à 500 francs.

Ce secret professionnel doit être opposé à toute personne étrangère à l'administration fiscale. C'est ainsi que « nul n'est autorisé à se faire délivrer des extraits de rôle si ce n'est en ce qui touche ses propres cotisations » (loi du 15 Juillet 1914, article 24). La règle du secret est tellement stricte et rigoureuse que le comité consultatif du contentieux avait considéré que le secret professionnel devait être opposé même à l'autorité judiciaire (1).

Cependant l'article 145 de la loi du 13 Juillet 1925 a atténué sur un point cette rigueur, en décidant comme nous l'avons indiqué plus haut (page 183) que lorsqu'une plainte est portée par l'Administration des finances contre un redevable et qu'une information est ouverte, les agents de l'Administration ne peuvent opposer le secret professionnel au juge d'instruction qui les interroge sur les faits motivant la plainte. Nous avons vu en retour dans le paragraphe précédent les obligations de l'autorité judiciaire à l'égard de l'Administration.

En conséquence de cette nécessité d'éviter que soit dé-

(1) Délibération du comité consultatif du contentieux du Ministère des Finances (Dupont, 1919, page 359).

voilé le secret des renseignements recueillis pour l'assiette des impôts sur les revenus, diverses mesures ont été prescrites qui sont corrélatives à l'obligation du secret professionnel. C'est ainsi que les avis et communications de toute nature échangés entre les agents des diverses Administrations, ou envoyés par eux aux contribuables et concernant les impôts sur les revenus, doivent être transmis sous enveloppe fermée (1). Un décret, en date du 28 janvier 1916, a concédé d'ailleurs des franchises postales et des taux spéciaux d'affranchissement.

En outre le cadre des matrices est disposé de telle manière que ces documents puissent, après leur rédaction par le contrôleur être partagés en deux cahiers, présentant, l'un les noms des redevables et l'article, l'autre l'article et les bases de cotisation. De cette façon il est possible d'éviter que les expéditionnaires n'aient à la fois, sous les yeux, pendant la durée des travaux qui leur sont confiés, les bases d'imposition et les noms des contribuables que ces éléments concernent (2).

(1) Instruction administrative du 30 Mars 1918.

(2) Instruction générale du 20 Septembre 1918, sur l'établissement des matrices.

CHAPITRE X

SANCTIONS PÉNALES

L'article 112 de la loi du 25 Juin 1920, dispose que « quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis au profit du Trésor Public, sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor.

En cas de récidive dans un délai de 5 ans, il sera puni en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de 5 ans au plus et pourra être privé, en tout ou en partie, pendant 5 ans au moins et 10 ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code pénal.

La publication et l'affichage du jugement pourront enfin être ordonnés par le tribunal.

Les poursuites seront engagées à la requête de l'Administration et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté (1).

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 28 Août 1921, n° 1345.

Ainsi que le fait remarquer la circulaire de l'Administration n° 1422, en date du 31 Juillet 1924 « les sanctions, dont il vient d'être parlé, ne sont susceptibles d'être appliquées que, si pour échapper à l'impôt, les redevables ont fait emploi de manœuvres frauduleuses, c'est-à-dire s'ils ont entouré la non-production ou l'insuffisance de leur déclaration, d'une présentation de faits matériels destinée à tromper l'Administration. Dans le cas où cette dernière condition ne se trouve pas réalisée l'omission ou l'inexactitude d'une déclaration d'impôt ne peut, par contre, entraîner l'application des pénalités prévues ».

Tout en laissant subsister les dispositions de l'article 112, les articles 52 à 54 de la loi du 22 Mars 1924 instituent de nouvelles peines correctionnelles spécialement destinées à réprimer les dissimulations en matière d'impôt sur le revenu, de droits de succession, et dont les modalités sont soumises à des règles particulières.

Aux termes de l'article 52, « tout contribuable qui aura agi dans le but de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel de l'impôt général sur le revenu ou des impôts cédulaires, soit qu'il ait volontairement omis de produire ses déclarations dans les délais légaux, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes imposables, sera passible indépendamment des sanctions fiscales établies par les lois en vigueur, d'une amende correctionnelle de 1.000 à 5.000 francs sous la réserve, en cas de dissimulation, que l'insuffisance atteigne au moins le 1/10 du revenu total.

La publication et l'affichage du jugement pourront être

ordonnés par le Tribunal aux frais du condamné sans que toutefois les frais de publication et d'affichage puissent dépasser 5.000 fr.

L'application de ces nouvelles sanctions n'est pas subordonnée comme en matière d'amendes prononcées en vertu de l'article 112 de la loi du 25 Juin 1920 à la mise en œuvre de moyens frauduleux; elle peut, en principe, avoir lieu dès l'instant que l'omission ou l'insuffisance de déclaration a été volontaire à condition toutefois que l'Administration soit en mesure d'établir que le contribuable a agi dans l'intention de frauder le Trésor. Le seul fait pour un contribuable de n'avoir pas déposé sa déclaration dans le délai légal ou d'avoir produit une déclaration insuffisante ne suffirait pas à motiver à son égard l'application des sanctions (1).

Procédure préparatoire (1). — Les poursuites correctionnelles prévues par l'article 52 de la nouvelle loi ne peuvent être engagées « de plano » sur la simple constatation par l'Administration de l'omission ou de l'insuffisance de déclaration. L'appel à l'intervention du Tribunal répressif doit être précédé d'une procédure préparatoire dont les résultats permettront de se rendre compte si le contribuable a, ou non, agi dans une intention de fraude. Préalablement à toute poursuite, le contribuable doit être mis en demeure par lettre recommandée de compléter ou de produire sa déclaration dans un délai qui ne peut être inférieur à 15 jours ni supérieur à

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 31 Juillet 1924, n° 1422.

un mois. En cas d'accord le contribuable ne supporte, s'il y a lieu, que les majorations de droits applicables aux déclarations insuffisantes ou produites hors-délai et il ne tombe pas sous le coup des poursuites correctionnelles. En cas de contestation, la juridiction contentieuse est appelée à statuer sur le différend et les poursuites peuvent être engagées, s'il y a lieu, dès qu'elle a rendu sa décision. Enfin, si le contribuable ne répond pas à la mise en demeure qui lui a été adressée les poursuites peuvent être engagées dès l'expiration du délai qui lui a été imparti.

Les dispositions de l'article 52 de la loi du 22 Mars 1924 visent particulièrement l'impôt général sur le revenu. Mais la procédure prévue s'appliquerait également dans le cas d'insuffisance ou d'omissions de déclarations relatives aux bénéfices non commerciaux.

L'Administration des Contributions Directes a exposé dans sa circulaire n° 1422 la marche à suivre dans la procédure préparatoire.

Entrer dans le détail de cette procédure sortirait du cadre de notre étude aussi la laisserons-nous de côté.

Nous signalerons en passant l'aggravation par la loi du 4 Avril 1926 des peines encourues en cas de récidive. L'article 8 de ladite loi dispose en effet « qu'en cas de récidive dans le délai de 5 ans le contribuable sera puni d'une amende 1.000 à 100.000 francs et d'un emprisonnement de un à six mois sans préjudice éventuellement de l'affichage et de la publicité du jugement. L'article 463 du Code pénal relatif à l'admission des circonstances atténuantes pourra, conformé-

ment au troisième alinéa s'appliquer aussi bien au récidiviste qu'au délinquant primaire.

Soulignons d'autre part, qu'aux termes de l'article 53 de la loi du 22 Mars 1924 les complices des délits spécifiés à l'article 52 sont punis des mêmes peines que les auteurs de ces délits et qu'en cas de récidive les complices tomberaient sous le coup de l'aggravation de peine édictée par l'article 8 de la loi du 4 Avril 1926.

Amnistie fiscale. — A deux reprises, le législateur a cru bon d'accorder aux contribuables qui n'étaient pas en règle au regard de l'impôt une amnistie pour les erreurs et fautes commises par eux. Ces mesures ont eu pour but de permettre à certains contribuables repentants de régulariser leur situation fiscale et de les prévenir des graves sanctions qu'ils seraient susceptibles, dans le cas contraire, d'encourir. C'est ainsi qu'en étendant, par les articles 52 à 54 de la loi du 22 Mars 1924, l'application des peines correctionnelles destinées à réprimer les évasions fiscales, le législateur avait disposé, dans l'article 51 de la loi précitée, « qu'aucune poursuite ne serait exercée, ni aucune amende fiscale répétée contre les redevables qui, ayant, avant la promulgation de la loi, omis de souscrire des déclarations d'impôts ou produit des déclarations insuffisantes, auraient spontanément, dans les six mois de la promulgation de la loi, réparé leurs omissions ou rectifié leurs déclarations antérieures (1).

(1) Circulaire n° 1422 du 31 Juillet 1924 et note de la Direction générale des Contributions directes du 31 Mars 1924.

Cette mesure avait eu pour effet de décider un certain nombre de contribuables à régulariser leur situation, mais d'autres, plus nombreux, restaient encore, soit par crainte, soit intentionnellement dans une situation irrégulière au point de vue de leurs déclarations.

Aussi une nouvelle amnistie a-t-elle été accordée par la loi du 4 Avril 1926 pour décider les hésitants à remplir leurs obligations fiscales.

Aux termes de l'article 15, en effet, de la dite loi, amnistie a été accordée à tout contribuable qui, en matière de contributions directes a fait, en infraction des lois fiscales antérieures, une déclaration insuffisante ou qui a retardé ou omis sa déclaration, pourvu que dans les trois mois qui suivent la promulgation de la présente loi : 1° il fasse toutes déclarations rectificatives ; 2° il s'engage à payer à des dates fixes, échelonnées par trimestre jusqu'à la fin de 1927, le principal des taxes dûes, sans toutefois que le rappel puisse s'étendre au-delà des cinq dernières années.

Les impositions auxquelles ont donné lieu les déclarations produites en vue de bénéficier de l'amnistie ont dû être comprises dans des rôles spéciaux sous réserve de vérification ultérieure.

Pour cette vérification, les agents de l'Administration disposent des mêmes pouvoirs que pour le contrôle des déclarations ordinaires. Ils peuvent redresser les nouvelles déclarations suivant la même procédure et si elles s'avèrent insuffisantes appliquer, le cas échéant, les majorations de droits encourues.

Toutefois, la majoration ne devait porter le cas échéant que sur le montant de l'insuffisance dont pouvait être entachée la déclaration nouvelle.

Par contre l'engagement de payer les rappels, dans les conditions fixées par la loi, n'était valable que s'il était tenu. Dans le cas où il ne l'a pas été le contribuable a perdu le droit à l'amnistie et a rendu possible à son égard l'application par voie d'imposition supplémentaire, des majorations pour défaut ou insuffisance de déclaration dont il avait été exonéré (1).

(1) Voir circulaire n° 1472.

CHAPITRE XI

CONTENTIEUX

On sait que le contribuable avait le droit, en matière de Contributions directes de réclamer après la publication du rôle, pour demander réparation des erreurs commises. Ce droit de réclamation a été étendu aux impôts sur le revenu et en particulier à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Aux termes de l'article 224 de l'Instruction du 30 Mars 1918, la présentation, l'instruction et le jugement des réclamations relatives aux cotisations comprises dans les rôles des impôts sur les revenus sont soumis aux règles en vigueur en matière de Contributions directes.

Il était toutefois nécessaire, en raison de la nature des impôts sur les revenus et de leur caractère confidentiel, de prévoir en ce qui concerne leur contentieux, certaines dispositions particulières. L'Instruction du 30 Mars 1918 précitée, nous indique ainsi, que les agents de l'Administration sont seuls appelés à intervenir dans l'instruction des demandes en dégrèvement d'impôts sur les revenus, à l'exclusion des autorités municipales et qu'en outre, les litiges sont

jugés et les décisions prononcées par les tribunaux en audiences non publiques.

La procédure à employer touchant les réclamations a été exposée dans les Instructions administratives dont la dernière en date est celle du 31 Décembre 1926.

Nous ne nous étendrons pas sur les règles applicables en matière de contentieux de l'Impôt sur les bénéfices non commerciaux puisque ce sont les mêmes qu'en matière de Contributions directes. Nous rappellerons seulement quelques notions succinctes touchant l'introduction des réclamations.

Les demandes en remise ou modération, en raison de circonstances malheureuses, peuvent être présentées à toute époque et sur papier libre, et doivent être adressées au Préfet ou au Sous-Préfet. Les demandes en décharges ou réduction, demandes contentieuses, doivent être établies sur papier timbré si la cote est supérieure à 30 fr. Elles sont adressées au Préfet ou au Sous-Préfet et doivent être signées par le réclamant (1).

Elles doivent être individuelles.

Nul n'est admis à introduire ou à soutenir une réclamation pour autrui, s'il ne justifie d'un mandat régulier (2).

Les réclamations contentieuses doivent être présentées dans un délai fixé par la loi; ce délai est de trois mois et court du 1^{er} jour du mois qui suit la publication (actuellement la mise en recouvrement) du rôle (loi du 31 Décembre

(1) Exception pour les illettrés. (Arrêt du Conseil d'Etat du 5 Février 1875).

(2) Exception pour les avocats inscrits au barreau de la Ville où siège le Conseil de Préfecture. (Arrêt du Conseil d'Etat du 12 Novembre 1920).

1921, article 20 et décret du 16 Novembre 1926, article 2).

La date à retenir pour apprécier la recevabilité d'une réclamation est celle de son enregistrement à la Préfecture ou à la Sous-Préfecture.

En cas de faux ou de double emploi, le délai de trois mois ne part que du jour où le contribuable a eu connaissance de son imposition par les premières poursuites avec frais dirigées contre lui.

Tous ces délais sont francs.

Les demandes en dégrèvement peuvent être présentées aussi sous forme de déclarations en mairie avec inscription sur un registre spécial dans le délai d'un mois à partir de la mise en recouvrement du rôle.

CHAPITRE XII

RECOUVREMENT

Le recouvrement de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux est, comme celui des autres impôts directs, effectués par le Percepteur des Contributions Directes.

Mise en recouvrement du rôle. — Le Percepteur ne peut poursuivre le recouvrement de l'impôt qu'en vertu d'un rôle. Ce rôle devait, jusqu'au décret du 16 Novembre 1926, être rendu exécutoire par le Préfet. L'homologation effectuée, le Percepteur procédait ensuite à la publication du rôle, avec le concours des maires et par voie d'affiches; cette publication avait lieu le premier dimanche suivant la réception du rôle par le Percepteur; puis, en vertu de la loi du 31 Décembre 1921, le troisième dimanche seulement. Cette date de publication avait une grande importance car elle servait de point de départ au délai de réclamation.

Le décret du 16 Novembre 1926 a apporté à ces règles de profondes modifications.

Dans son article 1^{er}, il dispose en effet que le Préfet peut

déléguer au Directeur des Contributions Directes, le pouvoir d'homologuer les rôles que celui-ci a fait établir.

Il supprime, d'autre part, dans son article 2, la formalité de la Publication des rôles et décide que, désormais dans les dispositions législatives ou réglementaires concernant le recouvrement ou le contentieux des impôts directs les mots « publication des rôles » seront remplacés par les mots « mise en recouvrement ».

Aux termes du même article 2, la date de la mise en recouvrement des rôles est fixée par le Préfet ou, en cas de délégation de la formalité d'homologation, par le Directeur départemental des Contributions Directes d'accord avec le Trésorier payeur Général. Cette date est, comme l'était celle de la publication, inscrite sur le rôle même.

Un avertissement indiquant la somme à payer, ainsi que les bases de l'imposition est transmis à chaque contribuable. Cet avertissement qui n'est d'ailleurs que la copie du rôle du Percepteur, contient en outre, toutes les indications qui peuvent être nécessaires au contribuable et en particulier la date de la mise en recouvrement du rôle. Le coût de l'avertissement qui avait été porté à 15 centimes par l'article 6 de la loi du 25 Avril 1925 a été élevé à 20 centimes par l'article 37 de la loi du 29 Avril 1926.

Exigibilité de l'impôt. — Le principe de l'exigibilité de l'impôt par douzièmes prévue par la loi du 3 Frimaire an VII, n'ayant d'application pratique que pour les impositions comprises dans les rôles publiés avant le 31 Janvier, ne pouvait

s'étendre à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Aussi l'article 13 de la loi du 31 Décembre 1918 avait-il prévu (1) que toutes les fois que les rôles seraient publiés entre le 1^{er} Février et le 31 Octobre, l'impôt serait payable en autant de fractions égales qu'il resterait de douzièmes à être inférieur à trois; le premier versement devant être effectué avant la fin du mois suivant celui de la publication du rôle.

Modifiant ces dispositions, la loi du 31 Décembre 1921 disposa ensuite que tous les impôts perçus par l'Administration des Contributions directes seraient exigibles mensuellement à partir du premier jour du mois qui suit la publication du rôle et en autant de fractions égales qu'il resterait de mois à courir depuis ce jour jusqu'à la fin de l'année.

Dans le cas toutefois où le rôle aurait été publié postérieurement au 31 Août, l'impôt serait exigible mensuellement en quatre fractions égales. Cette loi disposa d'autre part que si, à la date où la moitié au moins des fractions dont il vient d'être question serait devenue exigible, le contribuable ne s'était pas acquitté du montant des fractions échues, il pourrait être poursuivi pour la totalité de la contribution.

Ces dispositions ne s'appliquent d'ailleurs pas dans le cas de déménagement du redevable, ainsi que de vente vo-

(1) Circulaire de la Direction de la Comptabilité publique du 29 Juillet 1920.

lontaire ou forcée, l'impôt devenant alors immédiatement exigible pour la totalité.

L'article 2 de la loi du 4 Avril 1926 est venu depuis, apporter des modifications dans les règles applicables au paiement de l'impôt.

Il a posé les principes suivants : l'impôt est exigible en deux fractions égales payables, la première le 30 Avril, la deuxième le 31 Octobre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. Au cas où le premier terme n'est pas payé le 31 juillet, ainsi que dans le cas de déménagement hors du ressort de la perception (à moins que le contribuable n'ait fait connaître avec justifications à l'appui son nouveau domicile) et de vente volontaire ou forcée, la totalité de l'impôt est exigible dès la publication du rôle.

L'application d'une majoration pour défaut de déclaration, déclaration tardive ou insuffisante du bénéfice imposable, entraîne également l'exigibilité immédiate et totale. Les articles compris dans les rôles publiés postérieurement au 31 Juillet sont exigibles en deux fractions égales payables, la première dans le mois qui suit la publication du rôle, la deuxième le 31 Octobre de l'année pour laquelle l'impôt est dû.

La totalité de l'impôt serait immédiatement exigible dans le cas de non paiement du premier terme dans le délai fixé.

Les articles compris dans les rôles publiés postérieurement au 30 Septembre sont exigibles en totalité dans le mois qui suit la publication du rôle.

Un décret du 6 Juin 1926 modifié sur certains points par

le décret du 15 Juin 1926 a déterminé les nouvelles conditions d'exigibilité de l'impôt.

Remarque : Dans l'article 2 de la loi du 4 Avril 1926 le législateur a prévu une disposition qui semble devoir apporter un peu de logique dans le recouvrement de l'impôt : il a ainsi décidé que, dans le délai d'un an à partir de la promulgation de la loi, un compte serait ouvert au contribuable sur lequel figurerait, au débit les diverses cotes le concernant, au crédit les versements provisionnels effectués.

Poursuites : Tout contribuable qui n'a pas acquitté l'impôt à l'échéance légale, peut être poursuivi.

Il recevra tout d'abord une sommation sans frais (sur papier vert), d'avoir à acquitter sa dette. Ensuite seulement, commenceront les poursuites : 1° Sommation avec frais; 2° Commandement; 3° Saisie; 4° Vente.

Nous n'insisterons pas sur le caractère de ces diverses poursuites, nous nous bornerons seulement à indiquer le tarif auquel sont soumis les frais de poursuites. Le tarif des frais de poursuite annexé à l'article 20 de la loi du 18 Juillet 1911 a été modifié de la façon suivante par l'article 3 de la loi du 4 Avril 1926 :

Sommation avec frais ou à tiers détenteur	1 % du montant du débet	
Commandement	3 %	—
Saisie, quelle que soit sa nature	5 %	—
Recolement sur saisie antérieure	2,5 %	—
Signification de vente	2,5 %	—
Affiches	2,5 %	—
Recolement avant vente	2,5 %	—
Procès-verbal de vente	2,5 %	—

Tous ces frais comporteront un minimum de 20 centimes pour les sommations avec frais et de 2 fr. pour tous les autres actes.

Privilège du Trésor. — Le privilège du Trésor est le même pour les impôts cédulaires, donc pour l'impôt sur les bénéfices non commerciaux en particulier, que pour les Contributions Directes. Il a été organisé par la loi du 12 Novembre 1808 et s'exerce sur tous les meubles et effets mobiliers appartenant au redevable en quelque lieu qu'ils se trouvent. Sa durée étant limitée à l'année échue et à l'année courante.

La loi du 12 Juillet 1922 est venue toutefois apporter une modification aux conditions dans lesquelles il s'exerce en spécifiant dans son article 3 que la période de deux ans constituée, pour l'exercice du privilège, par l'année échue et l'année courante devrait être désormais comptée, dans tous les cas, non plus du 1^{er} Janvier de l'année de la publication du rôle mais du jour même de cette publication (1 et 2).

Majorations pour retard dans le paiement. — En dehors des poursuites qui peuvent être exercées dans le cas où le

(1) Circulaire 1398 du 27 Décembre 1922.

(2) Pour adapter la législation du privilège du Trésor à la nouvelle législation fiscale, la loi du 12 Juillet 1922 complétant l'article premier de la loi du 12 Novembre 1808 dispose que la période de deux ans constituée par l'année échue et l'année courante est comptée dans tous les cas à dater du jour de la publication du rôle. Le privilège est attaché aux impôts compris dans les rôles publiés depuis moins de deux ans au moment où ce privilège est exercé par les voies légales notamment en ce qui concerne les deniers en la possession des tiers détenteurs et des tiers débiteurs par voie de la simple demande que vise la loi du 12 Novembre 1808 (Cour de Grenoble, 16 Juin 1925).

contribuable ne paie pas l'impôt à l'échéance, la loi du 22 Mars 1924 a prévu une majoration pour retard dans le paiement.

L'article 50 de ladite loi dispose en effet que sans préjudice des frais afférents aux poursuites, le contribuable devra acquitter à partir d'une date annuellement fixée par la loi de finances, une majoration de 10 % sur la portion non soldée.

Pour tous les rôles émis avant le 31 Décembre 1923, cette date était fixée par ledit article au 1^{er} Juillet 1924, mais une loi du 12 Juillet 1924 l'a reportée au 19 Juillet de la même année.

C'est au service de la Perception qu'incombe le soin d'appliquer les majorations de l'espèce. Ces majorations peuvent le cas échéant être admises en déduction des revenus du contribuable au même titre que l'impôt (droits simples et majorations) (1).

Par ailleurs, l'article 57 de la loi du 31 Décembre 1924 dispose que pour l'année 1925, la majoration de 10 % prévue par la loi du 22 Mars 1924 (article 50) est applicable à partir du 1^{er} Mai 1925 sur tous les rôles publiés jusqu'au 31 Décembre 1924. (Voir réponse du Ministre des Finances à M. Dausset, sénateur, *J. O.* du 16 Janvier 1925 (2)).

Cette majoration vient donc se cumuler avec la majoration de même nature encourue pour l'année précédente à

(1) Circulaire de l'Administration des Contributions directes du 31 Juillet 1924, n° 1422.

(2) Circulaire de la Direction de la Comptabilité publique du 28 Mars 1925.

compter du 19 Juillet 1924 en ce qui concerne les cotes ou portions de cotes figurant dans les rôles émis au 1^{er} janvier 1924 et non encore soldés au 1^{er} mai 1925 (1).

Indiquons pour mémoire la création de chèques-contributions par l'article 6 de la loi du 28 Février 1925 pour faciliter le paiement par anticipation de l'impôt, chèques qui assuraient à ceux qui en faisaient usage une bonification de 5 % puisqu'ils étaient délivrés au prix de 95 % de leur montant nominal (2).

Dérogant aux principes de la loi du 31 Décembre 1921, l'article 1^{er} de la loi du 4 Décembre 1925, après avoir décidé que l'impôt établi au titre de l'année 1925 était exigible en totalité dès la publication du rôle, a disposé que seraient majorées de 10 %, toutes les sommes restant à payer au 16 janvier 1926 sur les articles compris dans les rôles publiés antérieurement au 1^{er} décembre 1925; tandis qu'en ce qui concerne les articles compris pour l'année 1925 et les années antérieures dans les rôles publiés à partir du 1^{er} décembre 1925 la majoration de 10 % serait appliquée à partir du dernier jour du mois suivant celui de la publication du rôle.

A remarquer qu'aux termes de la même loi la majoration prévue par l'article 2 ne devait subir la pénalité pour retard que le 1^{er} mars 1926 en ce qui concerne les cotes comprises dans les rôles publiés avant le 1^{er} janvier 1926, et que pour les rôles postérieurs, elle était applicable dans tous les cas où elle était dûe pour majoration du principal.

(1) J. O. du 27 Mai 1926.

(2) Circulaire 1444 du 11 juin 1925.

La loi du 31 Décembre 1925, par la suite, a prorogé jusqu'au 1^{er} février 1926, la date d'application de la majoration du dixième fixée au 16 janvier 1926; au 1^{er} mai 1926, celle fixée au 1^{er} mars 1926. (Cette date a d'ailleurs été finalement reportée au 1^{er} décembre 1926, par l'article 2 de la loi du 6 Juillet 1926).

Plus récemment la loi du 3 Août 1926, article 28, a décidé que la date d'application de la majoration de 10 % pour retard dans le paiement, dont le principe a été institué par l'article 50 de la loi du 22 Mars 1924, serait fixée chaque année par un décret rendu sur la proposition du Ministre des Finances, au lieu d'être déterminée par la loi de Finances comme le prévoyait l'article 50 de la loi précitée.

L'Administration a été amenée à donner quelques précisions sur divers points touchant l'application de la majoration pour retard dans le paiement. C'est ainsi qu'elle a fait connaître que :

Une disposition législative instituant une majoration pour retard dans le paiement ne saurait être considérée comme accordant un nouveau délai aux contribuables retardataires.

La majoration de 10 % est due si le paiement est effectué le lendemain de la date d'échéance, l'encombrement des guichets de la perception n'étant pas une excuse valable (1).

La majoration de 10 % est due, même si l'avertissement

(1) J. O. du 27 mai 1926.

n'a pas été reçu, le contribuable devant s'informer en temps opportun de ce qu'il peut devoir. Toutefois, au cas où il est établi qu'une erreur a été commise par l'Administration dans l'envoi de l'avertissement, il peut être accordé remise de la majoration sur demande expresse de l'intéressé (1).

De même un avertissement étant régulièrement transmis à tout contribuable, si, très exceptionnellement, il ne l'a pas reçu, il a intérêt à s'informer auprès du percepteur de son imposition sur les rôles, car il ne peut ignorer qu'il est passible chaque année de l'impôt (2).

Il y a cependant beaucoup à dire sur l'envoi des avertissements.

Le cas se rencontre souvent, en effet, de contribuables ne recevant leurs avertissements que 25 jours, par exemple, (ou plus) après la mise en recouvrement du rôle; retard qui réduit leur délai de déclaration en mairie à 5 jours (quand ce n'est pas à zéro) et qui peut leur être très préjudiciable.

Il leur reste bien en effet la ressource d'adresser au Préfet dans le délai légal une réclamation; mais ils sont exposés alors à attendre pendant un temps qui peut être long, la solution de leur réclamation.

Au surplus il arrive fréquemment que l'avertissement, soit par suite de la négligence du service postal, soit par suite d'une erreur commise dans le libellé de l'adresse portée sur

(1) J. O. du 8 Mai 1926.

(2) J. O. du 15 Décembre 1925.

le rôle ne parvient pas à sa destination, et que le contribuable est averti seulement de son imposition par une sommation sans frais ou avec frais, c'est-à-dire trop tard pour qu'il lui soit permis de présenter une réclamation à la Préfecture. Faut-il donc qu'il soit rendu responsable d'un contre temps qui n'est pas de son fait ?

L'Administration ne saurait à bon droit prétendre, comme elle l'a fait parfois, que le contribuable en question doit s'adresser au percepteur et lui demander s'il est inscrit au rôle ! Il ne faut pas oublier qu'en matière d'impôts sur le revenu l'Administration est autorisée à établir des impositions supplémentaires pendant les 5 années qui suivent celle de l'imposition et que le contribuable ne peut pas toujours connaître la date, même approximative de son imposition. On ne peut exiger de lui qu'il se préoccupe constamment de savoir si tous les avertissements qui le concernent lui ont bien été adressés, et il est à souhaiter que des mesures soient prises pour aviser en temps opportun, les contribuables de leur inscription au rôle.

Réclamations. — Nous rappellerons en terminant que les réclamations ne sont pas, en principe, suspensives du paiement de l'impôt et qu'en conséquence les poursuites exercées pour le recouvrement d'une note contestée sont régulières (1).

Il y a bien une disposition de l'article 17, paragraphe 7,

(1) J. O. du 29 Août 1926. Réponse à M. Perinard, député.

de la loi du 13 Juillet 1903 qui prévoit, moyennant certaines conditions, la faculté de surseoir au paiement des termes restant à échoir six mois après le dépôt d'une réclamation non jugée par le Conseil de Préfecture, mais en raison de l'époque tardive à laquelle les rôles sont mis en recouvrement la disposition en question n'est, pour ainsi dire, pas susceptible de recevoir son application.

APPENDICE

L'Alsace et la Lorraine on le sait jouissent à certains points de vue d'un régime spécial. Des dispositions législatives ou des décrets viennent peu à peu assimiler les trois départements recouverts aux autres départements de France.

C'est ainsi que la loi du 31 Mars 1923 a introduit en Alsace-Lorraine l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

L'article 1^{er} de ladite loi assimile complètement, en effet, en ce qui touche cet impôt, les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle à l'ensemble du territoire français (1). Il dispose, par ailleurs, que seront considérés comme titulaires de charges et offices les contribuables qui sont considérés comme tels s'ils exercent leur profession dans les départements de l'intérieur, à l'exclusion :

1° des avocats, avoués, appelés à bénéficier du taux réduit afférent aux professions libérales proprement dites;

2° des greffiers qui en qualité de fonctionnaires restent soumis à l'impôt sur les traitements et salaires.

Comme nous avons déjà dans le cours de la présente étude (page 129) signalé les quelques particularités intéressantes que présente en Alsace-Lorraine l'application de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, nous bornerons là nos explications à ce sujet.

(2) Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 2 Mai 1923, n° 1400.

CONCLUSION

Il nous reste, pour terminer l'étude que nous avons entreprise à formuler quelques observations d'ensemble sur les résultats obtenus dans l'application de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Parmi les impôts cédulaires, il est, sans contestation aucune, un de ceux dont le rendement est le plus défectueux. Pour s'en rendre compte, il n'est que de consulter les statistiques qui ont été établies. On y pourra constater que si le nombre des personnes qui sont assujetties à cet impôt a augmenté depuis l'année 1918 (34.028 en 1918, 77.167 en 1926) en raison, et de l'expérience acquise par les agents au cours de ces dernières années, et des perfectionnements apportés dans les moyens de contrôle, il reste encore relativement très faible eu égard à la diversité des professions qui entrent dans le champ d'application dudit impôt.

La faiblesse du rendement de l'impôt sur les bénéfices de professions non commerciales (99 millions en 1926) provient du fait qu'il est un de ceux qui se prêtent le mieux à la fraude.

Sans doute les dispositions votées par le législateur dans les articles 8 et 9 de la loi du 13 Juillet 1925 (contrôle des déclarations par le rapprochement du bénéfice brut et des

dépenses professionnelles, contrôle du bénéfice net par les dépenses personnelles), ont-elles déjà eu un effet favorable au point de vue de l'application de l'impôt, et celles contenues dans l'article 12 de la loi du 4 Avril 1926 viendront-elles en améliorer encore le rendement; mais il ne faut pas se dissimuler que quelles que puissent être les dispositions envisagées pour empêcher la fraude, celle-ci continuera de s'exercer malgré tout sur une vaste échelle en matière de bénéfices non commerciaux.

Le seul résultat sur lequel on puisse utilement compter est de limiter l'importance de cette fraude, et nul doute qu'il y ait beaucoup à faire dans cet ordre d'idées.

Vu - Le Doyen,

H. BERTHELEMY.

Le Président de la Thèse,

Edgard ALLIX.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur,

S. CHARLETY.

ADDITIF

Au moment du tirage définitif de la première étude, paraît la loi du 28 Décembre 1927, qui apporte certaines modifications aux dispositions jusqu'ici en vigueur en matière d'Impôt sur les Bénéfices des professions non commerciales.

Nous donnons ci-après le texte de ces modifications, n'ayant pu en faire état dans le corps du présent ouvrage.

LOI DU 28 DECEMBRE 1927 PORTANT FIXATION DU BUDGET GENERAL DE L'EXERCICE 1928

ARTICLE 6

Les articles 54, 57, 60... des lois codifiées relatives aux impôts cédu-
laire et à l'Impôt général sur le revenu sont complétées par les
dispositions suivantes, qui ont effet à compter du 1^{er} janvier 1928.

ARTICLE 54

Toutefois, en ce qui concerne la production littéraire, scientifique
et artistique, dont les revenus ne sont pas recueillis annuellement,
le bénéfice imposable peut, à la demande des intéressés, être déter-
miné en retranchant de la moyenne des recettes des cinq années

précédentes la moyenne des dépenses de ces mêmes années. Les contribuables qui adoptent ce mode d'évaluation pour une année quelconque ne peuvent revenir sur leur option pour les années suivantes.

ARTICLE 57

Les contribuables qui se placent sous le régime du deuxième alinéa de l'article 54 indiquent le montant des recettes brutes et des dépenses professionnelles de chacune des cinq années précédentes, et le chiffre du bénéfice net constitué par l'excédent de la moyenne de ces recettes sur la moyenne de ces dépenses.

ARTICLE 60

Dans les départements où les professions littéraires, scientifiques et artistiques présentent une importance suffisante pour justifier leur représentation permanente au sein de la commission, le ministre des finances peut, par arrêté pris de concert avec son collègue de l'instruction publique et des beaux-arts, adjoindre à la commission :

« Un représentant de la production littéraire, désigné par la société des gens de lettres et la société des auteurs et compositeurs dramatiques ;

« Un représentant de la production scientifique, désigné par la société des savants et inventeurs de France ;

« Un représentant des professions artistiques, désigné par le ministre de l'instruction publique et des beaux-arts ».

ARTICLE 10

A partir du 1^{er} juillet 1928, les réclamations de toute nature qui seront présentées par les contribuables en matière de contributions directes et de taxes assimilées devront, dans les formes et délais prévus par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur, être adressées par les intéressés à la direction des contributions directes dont dépend le lieu de l'imposition. Il en sera délivré récépissé si les contribuables le demandent.

ARTICLE 11

Après avis des agents chargés de l'assiette de l'impôt et, s'il y a lieu, du maire, des répartiteurs ou des classificateurs, le directeur statuera sur les réclamations dans le délai de six mois qui suivra la date de leur présentation, à la seule exception de celles ressortissant à la juridiction gracieuse, qui continueront à être instruites et jugées suivant les règles présentement en vigueur.

Lorsqu'elles ne feront pas droit intégralement aux réclamations, les décisions du directeur indiqueront d'une façon sommaire les motifs sur lesquels elles sont basées et qui seront reproduits dans la notification adressée au contribuable.

ARTICLE 12

Dans le cas où la décision du directeur ne donnera pas entière satisfaction au contribuable, celui-ci aura la faculté, dans le délai d'un mois à partir du jour où il aura reçu notification de cette décision, de porter le litige devant le Conseil de Préfecture.

Il devra alors faire parvenir, dans les formes prévues par les textes en vigueur et dans le délai susindiqué, au greffe départemental du Conseil de Préfecture une demande accompagnée de l'avis de notification de la décision du directeur. Il lui en sera délivré récépissé.

Les vices de forme prévus par les deuxième et troisième alinéas de l'article 28 de la loi du 21 Avril 1832 modifié par l'article 17 de la loi du 13 Juillet 1903 et qui auraient motivé le rejet d'une réclamation par le directeur, ainsi que le défaut du timbre, pourront être utilement couverts dans la demande adressée au Conseil de Préfecture.

ARTICLE 13

Après enregistrement au greffe, les demandes seront communiquées pour avis au directeur, qui les renverra au Conseil de Préfecture, après y avoir annexé les dossiers des réclamations primitives et après avoir fait procéder à leur instruction suivant les règles actuellement en vigueur. Toutefois, la communication des dossiers

prévue par l'article 29 de la loi du 21 Avril 1832 sera donnée aux intéressés au greffe départemental du Conseil de Préfecture.

.. .. .

ARTICLE 15

Le contribuable qui, par une réclamation introduite dans les conditions fixées par les articles précédents, conteste le bien fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée desdites impositions s'il réclame dans la demande introductive d'instance, le bénéfice des dispositions contenues dans le présent article et fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend, et à la condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt différé.

A défaut de constitution de garanties, le contribuable qui a réclamé le bénéfice des dispositions du présent article ne peut être poursuivi par voie de vente pour la partie contestée de l'impôt jusqu'à ce qu'une décision soit intervenue dans les conditions fixées par les articles précédents.

Les conditions d'application des dispositions qui précèdent, notamment en ce qui concerne la constitution de garanties permettant au contribuable d'échapper à toute poursuite, seront fixées par un règlement d'administration publique rendu sur la proposition du ministre des finances.

ARTICLE 16

L'annulation ou la réduction de l'imposition contestée entraîneront de plein droit allocation totale ou proportionnelle en non valeur du coût des actes de poursuites signifiés au réclamant ainsi que de la majoration de 10 % prévue par la loi du 22 Mars 1924.

BIBLIOGRAPHIE CONSULTÉE

- 1° ALLIX ET LECERCLE. — **L'impôt sur le revenu** (Impôts cédulaires et Impôt général).
- 2° Emmanuel BESSON. — **Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.**
- 3° Circulaires et Instructions du Recueil officiel de l'Administration des Contributions Directes.
- 4° Arrêts du Conseil d'Etat (Recueil officiel).
- 5° « Journal Officiel » (Réponses écrites du Ministre des Finances aux Parlementaires).
- 6° « Bulletin des Contributions Directes » (Publications périodiques de l'Imprimerie Paul Dupont).

ABREVIATIONS

- J. O. du.... Déb. Ch. : Journal Officiel du.... Débats, Chambre des Députés.
- C. E. du.... : Arrêt du Conseil d'Etat du....
- Dupont : Bulletin des Contributions directes (Publications Paul Dupont).
- B. C. : Bénéfices commerciaux.
- B. N. C. : Bénéfices non commerciaux.

TABLE DES MATIÈRES

PREFACE	7
Généralités sur les impôts cédulaires	10
Origine de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales se rapportant à la patente	13
Caractères de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales	15
Législation, jurisprudence	15
Plan de l'étude	16

CHAPITRE I

Champ d'application de l'impôt	19
--	----

SECTION I

Bénéfices et professions assujettis	19
A) Professions libérales	23
Médecins	23
Médecin tenant maison de santé, clinique	26
Avocats	28
Avocat professeur de droit	29
Architectes	30
Dentistes	31
Vétérinaires	31
Hongreurs	32
Chef d'institution ou maître de pension	33
Chimistes, Experts-Géomètres, Sages-femmes, Hommes de lettres, Ecrivains	34
Artistes-peintres, sculpteurs, graveurs, dessinateurs, professeurs de belles lettres	35

Ministres du culte	36
Acteurs, Artistes lyriques ou dramatiques	39
Publicistes, éditeurs de journaux	39
B) Bénéfices de toutes occupations ou exploitations lucratives	
Fermiers Généraux — Location d'une marque de spécialités pharmaceutiques	40
Location du droit de chasse, facteur de fabrique	41
Locataires principaux — Brevet d'invention	42
Droits d'auteur — Cartomanciennes	46
Courrier des postes	48
Conduite des automobiles — Champignonnistes	48
Exploitants de carrières — Achats et ventes d'immeubles	
Contribuables faisant profession de donner des renseignements	49
Tenanciers de cercles — Droits communaux — Opérations de bourse	51
Ingénieurs civils — Location d'appartements meublés ..	53
Agents d'assurance	55
Débitants de tabacs	57
Receveurs buralistes	61
Intermédiaires de commerce	62
Location ou mise en gérance d'un fonds de commerce ..	72
Sociétés Civiles par actions	73
C) Charges et Offices	76
Avoués, Notaires	77
Huissiers, Commissaires-priseurs, Greffiers	78
Avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation	80
Agréés près les Tribunaux de Commerce	80
Syndics de Faillite — Liquidateurs près les Tribunaux ..	81

SECTION II

Contribuables jouissant de : Revenus professionnels provenant de sources différentes	83
Législation antérieure à la loi du 13 Juillet 1925	84
Principe de la discrimination des revenus	84
Théorie de l'Administration	87
Opinion de MM. Allix et Lecerclé	90

Théorie du Conseil d'Etat	92
Régime de la loi du 13 Juillet 1925	94
Régime applicable à partir du 1^{er} Janvier 1927	100

CHAPITRE II

Du bénéfice imposable	103
Bénéfice net	106

CHAPITRE III

Personnes imposables, bases d'imposition	113
---	-----

CHAPITRE IV

Lieu d'imposition	116
Régime antérieur à la loi du 4 Avril 1926. — Régime de la loi du 4 Avril 1926	116
Cas particulier du cumul de revenus provenant de sources différentes	118

CHAPITRE V

Calcul de l'impôt	121
Section A. — Taxation des bénéfices des professions non commerciales en général	122
1 ^o Régime de la loi du 31 Juillet 1917	123
2 ^o Régime de la loi du 25 Juin 1920.. .. .	124
Régime spéciaux aux régions libérées	125
3 ^o Régime de la loi du 30 Mars 1923	126
Dispositions spéciales aux régions libérées	126
4 ^o Double décime — Loi du 22 Mars 1924	127
5 ^o Loi du 13 Juillet 1925	128
6 ^o Loi du 4 Décembre 1925	128
Régimes spéciaux à l'Alsace-Lorraine	129
7 ^o Loi du 4 Avril 1926	129
8 ^o Régime actuel. — Loi du 3 Août 1926	130
Section B. — Taxation des charges et offices	130
Loi du 25 Juin 1920	131
Loi du 22 Mars 1924	131
Loi du 4 Décembre 1925	132

Loi du 4 Avril 1926	132
Tarif	133
Réductions pour charges de famille	133
Personnes à charge	134
Contribuable qui a droit à la réduction	138
Contribuables étrangers	139
Taux des réductions	141
Déclaration des charges de famille	144

CHAPITRE VI

Déclarations	150
1° Déclaration des employeurs et chefs d'entreprises	150
2° Déclaration des contribuables	151
Contrôle ou vérification des déclarations	155
Système de la loi du 31 Juillet 1917	155
Système de la loi du 13 Juillet 1925	157
1° Contrôle par le rapprochement du bénéfice brut et des dépenses professionnelles	157
2° Contrôle du bénéfice net par les dépenses personnelles	160
Système de la loi du 4 Avril 1926	164
1° Demande de renseignements	164
2° Examen des réponses — Desaccord	166
3° Le désaccord subsiste, commission	167
Fonctionnement de la commission	169
Critique du système	170
Taxation d'office	170

CHAPITRE VII

Majorations d'impôt	173
1° Défaut de déclaration	173
2° Déclaration inexacte	173

CHAPITRE VIII

Imposition des droits omis et des insuffisances	177
1° Omissions	177

2° Insuffisances	178
--------------------------	-----

CHAPITRE IX

Dispositions diverses	181
Compensations	181
1° Impositions au titre d'un seul impôt cédulaire	181
2° Cas de deux impôts cédulaires	182
Communication des dossiers d'instance judiciaire dans les greffes des tribunaux	183
Secret professionnel	184

CHAPITRE X

Sanctions pénales	187
Procédure préparatoire	189
Amnistie fiscale	191

CHAPITRE XI

Contentieux	195
---------------------	-----

CHAPITRE XII

Recouvrement	199
Mise en recouvrement du rôle	199
Exigibilité de l'impôt	200
Poursuites	203
Privilège du Trésor	204
Majorations pour retard dans le paiement	204
Réclamations	209

APPENDICE. — Dispositions spéciales à l'Alsace-Lorraine ..	211
--	-----

CONCLUSION	212
--------------------	-----

ADDITIF. — Loi du 28 Décembre 1927	214
--	-----

IMPRIMERIE MODERNE, 11, Rue du Grand-Cloître, LANGRES
